

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

Cassiano Inserra Bernini

A regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade
de Veículos Automotores - IPVA

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Cassiano Inserra Bernini

A regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade
de Veículos Automotores - IPVA

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

SÃO PAULO

2010

Banca Examinadora

Professora Orientadora Doutora Fabiana Del Padre Tomé

Professor Doutor Tácio Lacerda Gama

Professor Doutor Robson Maia Lins

Dedico este trabalho aos meus pais, Edson e Heloísa, pelo amor incondicional e pelas oportunidades que me concederam na vida.

Às minhas irmãs, Carina e Clarissa, pelo respeito às diferenças.

À minha amada esposa Carmelita, pelo amor e, sobretudo, pela compreensão nos prolongados momentos de ausência.

Resumo

O trabalho constrói a regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA –, cuja competência para instituição e cobrança foi outorgada aos Estados e ao Distrito Federal pelo artigo 155, inciso III, da Constituição Federal do Brasil de 1988. Para o estudo do tema foi utilizada a metodologia idealizada pelo Construtivismo Lógico-Semântico, que toma o Direito positivo como objeto cultural expresso em linguagem e que parte de categorias da Filosofia da Linguagem para, inicialmente, realizar uma análise analítica do objeto, para em seguida reconstruí-lo, dando-se ênfase aos aspectos sintático, semântico e pragmático dos termos. O trabalho inicia-se com breves considerações a respeito da norma jurídica e da regra matriz de incidência tributária. Em seguida, foram examinados os aspectos históricos envolvendo o IPVA e a eventual necessidade da prévia edição de lei complementar nacional dispendo sobre elementos da regra matriz de incidência deste imposto para que as pessoas políticas competentes possam instituí-lo. Foram estudados, também, os princípios constitucionais aplicáveis ao IPVA. Por fim, é construída a regra matriz de incidência do IPVA, com o desenvolvimento de todos os seus critérios constitutivos.

Palavras-chave: Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA –; regra matriz de incidência tributária; norma jurídica; antecedente e consequente; veículo automotor; aeronaves e embarcações.

Abstract

This work constructs the source rule for the Tax on Property of Automotive Vehicles (IPVA) levy. The competence to establish and collect this tax was given to the States and the Federal District by article 155, item III, of the 1988 Federal Constitution of Brazil. The methodology conceived by the Logical and Semantic Constructivism was used to study the theme. According to said methodology, the Law is taken as a cultural object expressed in language and based on the categories of the Philosophy of Language. Initially, the object is submitted to an analytical analysis and following it is reconstructed with emphasis on the syntactic, semantic and pragmatic aspects of the terms. The work starts with some brief considerations on the legal rule and the source rule for the tax levy. Following, the work focuses on the historical aspects involving the IPVA and the possible requirement for the prior enactment of a nationwide supplementary law providing for the elements of the source rule for this tax levy enabling the competent political entities to establish it. This work also addresses the constitutional principles applicable to the IPVA. Finally, the source rule for the IPVA levy is constructed through a detailed analysis of all its constituent criteria.

Key Words: Tax on Property of Automotive Vehicles (*Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA*); source rule for the tax levy; legal rule; preceding and consequent; automotive vehicle; aircrafts and vessels.

Sumário

Introdução	9
1. O método de investigação: o Construtivismo Lógico-Semântico	12
1.1. Esclarecimentos iniciais	12
1.2. Breves comentários sobre a teoria do conhecimento e a verdade	12
1.3. O direito e a linguagem	15
1.3.1. Linguagem, língua e fala	17
1.4. Semiótica do direito	19
1.4.1. A sintaxe	22
1.4.2. A semântica	23
1.4.3. A pragmática	25
1.5. O Construtivismo Lógico-Semântico como método investigativo	26
2. A norma jurídica: seu conceito, estrutura lógica e espécies	28
2.1. Conceito de norma jurídica	28
2.2. Estrutura lógica da norma jurídica	30
2.3. Espécies de norma jurídica	32
2.4. A norma geral e abstrata e a norma individual e concreta	36
3. A estrutura da regra matriz de incidência tributária e seus critérios	38
3.1. Acepção do termo “tributo”	40
3.2. Critérios da regra matriz de incidência tributária	41
3.2.1. Antecedente	42
3.2.1.1. O critério material	42
3.2.1.2. O critério temporal	43
3.2.1.3. O critério espacial	44
3.2.2. Consequente	45
3.2.2.1. Critério pessoal	47
3.2.2.1.1. Sujeito ativo	47
3.2.2.1.2. Sujeito passivo	47
3.2.2.2. Critério quantitativo	48
3.2.2.2.1. Base de cálculo	49
3.2.2.2.2. Alíquota	50
4. O IPVA e a Constituição Federal de 1988	51
4.1 Perfil histórico do IPVA	52
4.2. Matriz constitucional do IPVA	55
4.3. O art. 146 da CF/88 e a ausência de Lei Complementar sobre o IPVA	58
5. Princípios jurídicos constitucionais e o IPVA	66
5.1. Os princípios jurídicos constitucionais enquanto normas jurídicas	66
5.2. Alguns princípios jurídicos constitucionais referentes ao IPVA	71
5.2.1. Princípio da Federação	72
5.2.2. Princípio da legalidade tributária	73
5.2.3. Princípio da igualdade tributária	74
5.2.4. Princípio da irretroatividade da lei tributária	76
5.2.5. Princípio da anterioridade da lei tributária	77

5.2.6. Princípio da anterioridade nonagesimal da lei tributária	78
5.2.7. Princípio da capacidade contributiva	80
5.2.8. Princípio do não confisco	82
5.2.9. Princípio da territorialidade da tributação	83
5.2.10. Princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens	84
5.2.11. Princípio da seletividade	84
6. Critério material	86
6.1. A expressão “ser proprietário”	86
6.2. O termo “veículo automotor”	89
6.2.1. O termo “veículo”	89
6.2.2. O termo “automotor”	91
6.2.3. O significado do termo “veículo automotor”	92
6.2.4. A definição do conceito de “veículo automotor” e as embarcações e as aeronaves	94
7. Critério temporal	100
7.1. Veículo automotor novo	101
7.2. Veículo automotor usado	103
7.3. Veículo automotor importado	105
7.4. Veículo automotor de propriedade de pessoa jurídica locadora	106
8. Critério espacial	109
8.1. Domicílio do proprietário do veículo automotor	112
8.2. O critério espacial do IPVA e o registro de veículos automotores	115
8.3. O critério espacial da Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo	118
9. Critério pessoal	123
9.1. Sujeito ativo	123
9.2. Sujeito passivo	126
10. Critério quantitativo	132
10.1. Base de cálculo	132
10.1.1. Veículo automotor novo	135
10.1.2. Veículo automotor importado	137
10.1.3. Veículo automotor usado	138
10.2. Alíquota	142
Conclusões	146
Bibliografia	153

Introdução

O presente trabalho tem o objetivo de investigar e construir a regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – segundo a Constituição Federal do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988 – CF/88.

Dentre as várias espécies de tributos às quais estão submetidos os contribuintes no Brasil, os impostos possuem, sem dúvida alguma, um lugar de destaque. Isso não apenas por ser o produto da sua arrecadação a autêntica fonte de recursos das pessoas políticas, já que os valores que ingressam nos cofres públicos a título de impostos custeiam as atividades do Estado sem qualquer vinculação, mas, também, porque os montantes que vêm sendo arrecadados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão continuamente crescendo há muitos anos.

O dever de recolher impostos nasce pela ocorrência de um fato presuntivo de riqueza que não possui relação com uma atividade estatal. Vale dizer, o comportamento de um particular, seja pessoa física ou jurídica, desde que previsto em lei, é a condição suficiente e necessária para o surgimento da obrigação do pagamento de um imposto.

Dentre tais comportamentos, destaca-se a ação de ser proprietário de veículo automotor. Com efeito, esta conduta é apta a fazer surgir a obrigação de pagar o IPVA, conforme a disposição do art. 155, inciso III, da CF/88, que outorga competência aos Estados e ao Distrito Federal para sua instituição e cobrança.

Cabe salientar que tal imposto vem adquirindo inegável importância nos últimos anos, por conta do aumento de sua representatividade econômica para as Unidades da Federação e para o Distrito Federal. Afinal, o desenvolvimento da economia e o aumento do poder de compra da população fizeram com que a venda de veículos automotores tenha aumentado, gerando, por consequência, uma maior arrecadação do imposto. Além disso, as medidas adotadas por contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, com o objetivo de

tornarem menos gravosa a incidência do imposto, despertou o interesse dos entes tributantes e, em alguns casos, resultou na publicação de legislações no mínimo controversas.

Não por outra razão é possível notar que os Estados e o Distrito Federal vêm travando silenciosas disputas legislativas relacionadas ao IPVA, com a finalidade de ter para si o imposto devido pela propriedade de tais bens.

Nesta esteira, as normas publicadas pelos entes tributantes têm suscitado questões recentíssimas e de grande relevância relacionadas, por exemplo, ao critério material da regra matriz de incidência (significado do termo "veículo automotor"), ao seu critério espacial (local em que se reputa ocorrido o fato jurídico), ou ao seu critério pessoal (Estado para o qual o imposto é devido), as quais têm sido objeto de análises do Poder Judiciário, assim como da doutrina.

Todavia, em nosso sentir, e apesar dessa crescente importância econômica, o IPVA foi objeto de poucos estudos detalhados no que tange à sua regra matriz de incidência. Em verdade, é possível encontrar, em geral, textos esparsos, publicados em revistas jurídicas especializadas, que tratam isoladamente dos critérios da regra matriz de incidência do imposto.

Assim, por essas razões, acreditamos que exista uma lacuna acadêmica sobre o assunto, sendo plenamente justificada a elaboração de um trabalho científico que trace um perfil constitucional da regra matriz de incidência do IPVA.

Para que seja atingido o objetivo a que nos propusemos, será utilizado um método específico de investigação científica, qual seja, o Construtivismo Lógico-Semântico, que será objeto do capítulo de abertura deste trabalho. Em tal oportunidade, serão apresentados os pressupostos a partir dos quais tal método vem sendo construído, assim como as premissas metodológicas que servirão de base para todo o desenvolvimento desta dissertação.

O capítulo 2 abordará a norma jurídica com a finalidade de definir o seu conceito, sua estrutura lógica e suas espécies. Tal providência é importante, na medida em que a regra matriz de incidência do IPVA é uma norma jurídica.

A construção da regra matriz de incidência do IPVA será realizada por meio da identificação dos conteúdos possíveis de serem atribuídos aos seus critérios. Em vista disso, será feito o estudo da composição lógica de tal norma no capítulo 3.

No capítulo 4, faremos a abordagem do perfil histórico do IPVA, dado o fato de que o mesmo surgiu em nosso ordenamento jurídico no ano de 1985, sob a égide da Constituição Federal de 1967. Realizaremos, ainda, a verificação das disposições da atual Carta Política sobre este imposto, assim como ponderações sobre a inexistência de lei complementar a seu respeito. Já os princípios constitucionais aplicáveis ao IPVA serão objeto de considerações no capítulo 5.

A efetiva construção da regra matriz de incidência do IPVA se iniciará no capítulo 6, momento no qual discorreremos sobre o seu critério material, oportunidade em que serão fixados conceitos importantes para a compreensão do restante de todo o estudo.

O trabalho de construção seguirá com os capítulos 7, 8, 9 e 10, em que serão abordados os critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo, respectivamente, levando-se sempre em consideração a definição de conceitos do capítulo 6, assim como os princípios que norteiam o assunto e os pressupostos estabelecidos anteriormente.

Por fim, reuniremos em capítulo próprio as conclusões que forem sendo alcançadas ao longo de todo o trabalho.

1. O método de investigação: o Construtivismo Lógico-Semântico

1.1. Esclarecimentos iniciais

O presente capítulo tem como objetivo apresentar o método que será utilizado para a elaboração de todo o trabalho: o Construtivismo Lógico-Semântico.

Sua formulação enquanto método de investigação iniciou-se com os estudos que foram inaugurados pelo jusfilósofo LOURIVAL VILANOVA e foi sedimentada com as pesquisas desenvolvidas por PAULO DE BARROS CARVALHO, que labora nesse sentido até os dias atuais.

A sistematização e, sobretudo, a consolidação do Construtivismo Lógico-Semântico, vem ocorrendo por meio da elaboração de diversos trabalhos no âmbito acadêmico, que vêm a dando a ele contornos definitivos de método investigativo próprio do Direito positivo.

Entendemos, por isso, que é conveniente apresentarmos, ainda que de forma sumária, alguns dos pressupostos a partir dos quais o Construtivismo Lógico-Semântico vem sendo formado.

1.2. Breves comentários sobre a teoria do conhecimento e a verdade

O primeiro ponto que, em nosso entendimento, deve ser percorrido para se examinar o Construtivismo Lógico-Semântico enquanto método de estudo do Direito positivo é a teoria do conhecimento.

Parece-nos bastante claro que tal tema enseja uma gama enorme de questionamentos, que poderiam ser objeto de uma extensa obra científica. Todavia, para os propósitos deste trabalho e, mais especificamente, para estabelecer as bases nas quais o método construtivista

vem sendo elaborado, nos parece suficiente realizar uma breve incursão sobre as tendências filosóficas que tentaram explicar o que é o conhecimento.

Tradicionalmente, as teorias sobre o conhecimento sempre voltaram suas atenções para um dos três elementos envolvidos no processo em que alguém conhece algo: o sujeito que conhece, o objeto que é conhecido e a relação que se estabelece entre ambos.

Primeiramente, tem-se a ontologia, que consiste na teoria segundo a qual o conhecimento só pode ser examinado a partir do sujeito que conhece. Ou seja, explicar o processo de conhecer implica voltar as atenções para aquele que se dedica a tal missão, já que, sem ele, conhecer não é possível.

Em contraposição a esta primeira concepção, formulou-se a gnosiologia, que procurava explicar o conhecimento mantendo o foco no objeto a ser conhecido. Para esta nova faceta teórica, o conhecimento só é possível se houver algo a ser captado pelo intelecto de quem conhece.

Ao cotejar essas duas primeiras ideias, nos parece óbvio concluir que, para a construção de uma teoria do conhecimento, é necessário levar-se em consideração, igualmente, o sujeito que conhece e o objeto que é conhecido, sem os quais, conhecer se torna impossível. PAULO DE BARROS CARVALHO parece concordar com tal conclusão quando afirma que “há uma relação dialética entre sujeito e objeto, de tal sorte que um, não sendo o outro, não existe sem o outro; em última instância, um é pelo outro”¹.

Tanto é assim que, posteriormente, concebeu-se a ontognosiologia, que considerava necessário ao entendimento do que é o conhecimento o enfrentamento da relação que se estabelece entre o sujeito e o objeto, os quais estão envolvidos no processo de conhecer. Desta concepção nasceu uma nova vertente, a fenomenologia, segundo a qual não se conhece as coisas em sua essência, mas sim, na forma como se apresentam para o sujeito.

¹ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 14.

Neste contexto, a linguagem, que será melhor explorada no item a seguir, era apenas o instrumento que ligava sujeito ao objeto na relação do conhecimento. Ou seja, conhecer algo implicava em falar desse algo, adotando-se um comportamento descritivo. Tal linha de entendimento era adotada pela chamada filosofia da consciência.

Por consequência, a definição do conceito de verdade, tomando por base a linguagem como mero instrumento descritivo, envolve a noção de correspondência. Em outras palavras, a afirmação sobre algo é verdadeira se houver exata correspondência entre o objeto do conhecimento e o extrato de linguagem que o descreve. É esta a marca característica do positivismo lógico, para quem o conhecimento só é confiável e verdadeiro se houver a possibilidade de demonstração empírica do que se afirma sobre o objeto.

Houve, porém, uma alteração na forma de se encarar a linguagem e a sua relação com os objetos do mundo, com o aparecimento da chamada filosofia da linguagem. Atribui-se à obra de LUDWIG WITTGENSTEIN, qual seja, “Tractatus Logico-Philosophicus”, o marco do aparecimento desse novo viés filosófico.

Com efeito, essa nova corrente filosófica abandonou a concepção que atribuía à linguagem uma função meramente descritiva, passando a outorgar-lhe um *status* de independência em relação ao mundo.

Esta nova maneira de entender a linguagem deu origem ao movimento denominado giro-linguístico. Em síntese, para tal movimento, a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o sujeito e o objeto, convertendo-se em léxico capaz de criar tanto o sujeito como o objeto do conhecimento². Abandona-se a noção de que a linguagem presta-se unicamente a descrever o mundo.

² Dardo Scavino, *La filosofía actual. Pensar sin certezas*, p. 12.

Isso implica na ideia de que o objeto da ciência não é mais aquele simplesmente visto pelo sujeito do conhecimento, mas sim aquele construído pela linguagem produzida pelo sujeito cognoscente. Enfim, o mundo passa a ser construído por meio de extratos de linguagem; constitui-se a realidade a partir do que dela se fala, e não simplesmente a descrevendo.

De acordo com essa concepção, a verdade se desvincula da noção de correspondência. Vale dizer, deixa-se para trás a possibilidade de que a verdade seja objetiva, única. Isto porque, se o mundo é constituído pela linguagem, a verdade sobre ele estará em cada uma das proposições que dele se falar. Ou seja, existirão várias versões sobre a realidade e cada uma delas se constituirá como verdadeira. A verdade, portanto, passa a ser relativa, pois é construída pela linguagem.

Ao tratar da questão da verdade, FABIANA DEL PADRE TOMÉ firmou seu posicionamento ao fincar que “(...) tomamos a verdade como o *valor em nome do qual se fala*, caracterizando *necessidade lógica do discurso*. Sempre que alguém transmite uma mensagem de teor descritivo, o faz em nome de uma ‘verdade’, que pretende seja aceita. Sem essa pretensão veritativa, a informação não tem sentido”³. Os destaques são do original.

A verdade, portanto, pode ter inúmeras versões, tantas quantas forem as proposições de linguagem produzidas a respeito de um determinado objeto.

1.3. O direito e a linguagem

Já houve um tempo em que a investigação científica do Direito positivo não contemplava a sua relação com linguagem. Por muitos anos, a grande maioria dos cientistas do Direito⁴ absteve-se de empreender estudos que utilizassem conceitos pertencentes à

³ Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no Direito tributário*, p. 16.

⁴ Cabe advertir que Direito positivo e Ciência do Direito não se confundem. O Direito positivo é o sistema de normas jurídicas vigentes em um determinado território, em certo período de tempo também determinado. Já a Ciência do Direito é o discurso científico que descreve o Direito positivo. Este é posto pelos órgãos credenciados a produzir normas, enquanto a Ciência do Direito é produzida por cientistas.

linguagem, seja por não considerarem importante a sua conexão com o Direito, ou por sequer terem estabelecido uma relação entre estes conceitos.

De toda a forma, parece-nos inegável que existe uma importante relação entre estas formas do conhecimento, na medida em que o Direito positivo é concebido por meio da linguagem.

É claro que o Direito positivo não se resume à linguagem, conforme já ponderou TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM⁵. Afinal, o Direito, enquanto objeto cultural produzido pelo ser humano, pressupõe a existência de valores que lhe sirvam de fundamento. É exatamente o que o Professor LOURIVAL VILANOVA⁶ já advertia quando tratou do universo das formas lógicas, ao ponderar que:

“O legislador pode selecionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura (sintática) e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de valorações positivas e de valores ideais, quaisquer conseqüências às hipóteses delineadas. Mas não pode deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógicas que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e conseqüências.”

O trecho acima transcrito permite-nos entender o Direito como um objeto composto por elementos formais, quais sejam, a estrutura lógica da norma jurídica e do sistema jurídico, e por um elemento material, correspondente ao conteúdo das normas (comandos normativos) que são resultado dos valores considerados importantes por um corpo social.

De toda a forma, a produção do Direito positivo se dá por meio de linguagem, o que possibilita uma investigação científica sobre tal objeto com a aplicação de categorias próprias da filosofia da linguagem.

⁵ Tarék Moysés Moussallem, *Revogação em matéria tributária*, pp. 56-57.

⁶ Lourival Vilanova, *Estruturas lógicas e o sistema de Direito positivo*, p. 87.

1.3.1. Linguagem, língua e fala

A linguagem pode ser definida como o sistema de signos que se presta a permitir a comunicação entre as pessoas. Assim, não seria exagerado dizer que dela depende a vida em sociedade, já que a linguagem credencia os seres humanos a possuir e desenvolver uma consciência sobre o mundo, ao mesmo tempo em que permite a exteriorização e a transferência ao outro daquilo que está contido em sua mente.

Na medida em que a linguagem é entendida como um sistema, seu estudo requer a análise de outras duas categorias: a língua e a fala. Isto porque, a estrutura da linguagem é composta por uma relação que se estabelece entre ambas.

É possível conceber, a título ilustrativo, a linguagem como uma moeda, da qual língua e fala são as suas duas faces. Ou seja, língua e fala são elementos que, na sua essência, são indissociáveis, pois constituem a mesma realidade cultural.

A fala é o comportamento humano que visa a comunicação e, como tal, constitui-se em processos de enunciação. É o que se chama de linguagem natural. São os atos individuais, praticados por alguém, em que se enuncia algo com fim de transmitir uma mensagem a outra pessoa. Podem ocorrer por meio de sons, figuras, desenhos, gestos etc.

Tais processos enunciativos, para que efetivamente contenham uma mensagem, ou seja, para que possuam um sentido capaz de ser compreendido pelo outro, devem ser efetuados tendo por base um conjunto de regras sistematizadas. Estas regras são aquelas estabelecidas pela língua. Nesse sentido, não é demais dizer que a língua transforma em sistema as linguagens naturais, atribuindo-lhes regras de uso.

Neste sentido, e tendo em vista, também, as considerações efetuadas pela Semiologia de FERDINAND DE SAUSSURE, assim como pela linguística de VILÉM FLUSSER⁷, é possível definir a língua como um sistema, composto por palavras associadas de acordo com regras previamente estabelecidas, que se presta a servir de instrumento para a comunicação.

É justamente a ação de se comunicar que introduz o conceito de fala, na medida em que esta, como se viu acima, é o ato individual de enunciar as palavras que compõem a língua. Ou seja, a fala é forma pela qual as palavras deixam sua forma estanque e passam a ter movimento. O conjunto destas duas dimensões, ainda que contrapostas, é o que chamamos de linguagem.

É importante notar que a relação entre língua e fala é dialética, já que tais elementos, ao mesmo tempo em que se modificam, são modificados pelo outro. Cremos que esta também tenha sido a conclusão de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO⁸, quando afirmou que:

“É com a prática da fala que a língua vai sendo depositada dentro de nós e que ela se mantém viva no seio de uma sociedade. Enquanto a língua com suas regras e signos determina a fala, as seleções da fala vão consolidando e modificando as convenções sígnicas da língua, de modo que é impossível compreendê-las dissociadamente.”

Assim, em nosso sentir, a linguagem é a relação dialética entre fala e língua. Vale dizer, é a unidade que se forma pelo conjunto desses dois elementos: a “soma” entre língua - sistema composto por palavras, relacionadas por regras - e fala - ato individual de uso das palavras.

A metodologia deste trabalho requer que se atribua especial atenção às palavras que, como se viu acima, compõem-se nos elementos basilares da linguagem, pois são as unidades sem as quais a língua e a fala e, por consequência, a linguagem, não podem ser concebidas.

⁷ Vilém Flusser, *Língua e Realidade*.

⁸ Aurora Tomazini de Carvalho, *Curso de teoria geral do Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*, p. 150.

1.4. Semiótica do direito

O Direito, conforme já salientamos acima, é expresso em linguagem, o que permite estudá-lo do ponto de vista da filosofia da linguagem. Mencionamos, ainda, que a unidade básica, nesta concepção, é a palavra, por ser ela o elemento que torna possível a formação da língua e existência da fala.

As palavras servem para designar alguma coisa pertencente ao “mundo real”. VILÉM FLUSSER, nesta esteira, afirma que “as palavras são apreendidas e compreendidas como símbolos, isto é, como tendo significado. Substituem algo, apontam para algo, são procuradoras de algo”⁹.

Conceber as palavras como símbolos que possuem a pretensão de substituir e representar algo do mundo, implica investigá-las do ponto de vista semiótico. Isto porque, a semiótica é a ciência que tem como objeto o fenômeno de toda e qualquer representação.

A semiótica desenvolveu suas pesquisas tendo como objeto central o signo. De acordo com a lição de CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, “o signo é a unidade e o objeto da semiótica, assim como a norma é a unidade da Ciência do Direito”¹⁰.

De fato, signo é tudo aquilo que está em lugar de outra coisa. Vale dizer, é o que se presta a representar algo do mundo, tal como um desenho, um objeto, um gesto, um sinal de trânsito. Fica fácil perceber, segundo esta concepção, que a palavra é um signo por excelência, já que, como visto, sua qualidade é justamente representar os objetos do mundo, por meio da designação.

⁹ Vilém Flusser, *Língua e realidade*, p. 41.

¹⁰ Clarice Von Oertzen de Araújo, *Fato e evento tributário – uma análise semiótica*, in “*Curso de especialização em Direito tributário – Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*”, p. 335.

O signo possui o *status* lógico de relação¹¹, sendo possível decompô-lo, didaticamente, em três elementos. Nesta linha de desenvolvimento, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO gravou que “num conceito mais genérico, o signo é tudo o que representa algo para alguém (...). Num conceito mais específico, adotando-se as terminologias de EDMUND HUSSERL, o signo é uma relação triádica entre: (i) um suporte físico; (ii) um significado; e (iii) uma significação”¹².

O suporte físico é o elemento por meio do qual o signo é expresso, sendo capaz de ser captado pelos sentidos. É o elemento material, “palpável” ao observador. No caso da palavra escrita, o suporte físico consiste nas marcas de tinta em determinada superfície, como o papel, por exemplo.

O significado, por sua vez, é o dado do mundo real em relação ao qual o signo faz referência. Consiste em um conceito previamente concebido, resultado de uma atribuição estabelecida por uma convenção. A título de exemplo, pode-se citar a palavra “cão”. Seu significado, na língua portuguesa, refere-se a uma determinada espécie de animal, que possui quatro patas, um focinho e uma cauda, além de outras determinadas características, muito popular em todo o mundo. A associação do termo “cão” a tal espécie de animal (seu significado) é resultado de uma convenção que foi estabelecida pelo uso da língua portuguesa ao longo do tempo.

Já a significação é a noção específica que o interprete tem a respeito do termo. No exemplo que estamos utilizando, a significação do termo “cão” é a imagem que o leitor ou intérprete do termo constrói em sua mente no momento em que entra em contato com tal palavra. É uma ideia individualizada, que difere de uma pessoa para outra, a depender de suas experiências. Assim, enquanto um determinado interprete constrói em sua consciência a imagem de um cão de raça pequeno, outro pode imaginar um de grande porte, sem raça definida.

¹¹ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 33.

¹² Aurora Tomazini de Carvalho, *Curso de teoria geral do Direito. O Constructivismo Lógico-Semântico*, p. 151.

Em qualquer caso, o termo “cão” (suporte físico) está associado a uma espécie específica de animal (significado), produzindo interpretações diversas da sua imagem no intérprete (significação). Toda essa relação, que nada mais é do que um esquema de representar algo por meio de outra coisa, é o que se nomeia signo.

Entendemos útil, também, esclarecer que a semiótica classifica os signos em três espécies:

(i) Ícones: são aqueles que possuem alguma similaridade com o objeto representado, vale dizer, possuem identidade com aquilo que se representa, como, por exemplo, fotos, estátuas, esculturas, pinturas;

(ii) Índices: são signos que possuem uma relação existencial com o objeto representado. A lataria amassada de um automóvel é índice (indica) de que o mesmo se envolveu em um abaloamento. O solo molhado é índice de que choveu;

(iii) Símbolo: são aqueles signos que possuem uma relação convencional com o objeto representado, estabelecidos por uma convenção. Significa dizer que o símbolo é signo que se atribui ao objeto que denota. Exemplo típico é a palavra.

O exemplo desenvolvido mais acima, em que utilizamos o termo “cão”, deixa bastante aparente a conclusão de que as palavras são signos simbólicos. E, sendo assim, é possível estudar as propriedades das palavras nos três níveis que compõem a investigação semiótica: sintático, semântico e pragmático. LUIS ALBERTO WARAT resumiu com maestria tal possibilidade¹³:

“O signo, assim caracterizado, pode ser estudado sob três pontos de vista, atendendo ao fato de que pode ser considerado como elemento que mantém três tipos de vinculações: com os outros signos; com os objetos que designa; com os homens que o usam. A primeira

¹³ Luis Alberto Warat, *O Direito e sua linguagem*, 2ª versão, p. 39.

vinculação é chamada sintaxe; a segunda, semântica; a terceira, pragmática. Estes três níveis de análise constituem as partes da semiótica, entendida como teoria geral de todos os signos e sistemas de comunicação.”

A investigação destes três níveis semióticos se revelará fundamental no decorrer do presente trabalho, na medida em que o núcleo da regra matriz de incidência do IPVA será determinado levando-se em consideração a extensão de termos como, por exemplo, “veículo automotor” e “propriedade”. Vale dizer que a definição destes conceitos será construída levando-se em conta as suas possíveis relações sintáticas, semânticas e pragmáticas.

1.4.1. A sintaxe

A sintaxe é a parte da semiótica que estuda as relações dos signos entre si, sem levar em consideração as designações e os usuários. Sua função é estabelecer as regras de relacionamento entre os signos e, portanto, de construção lógica de qualquer linguagem.

No caso das palavras, que são os signos que nos interessam para os fins deste trabalho, as relações sintáticas são estabelecidas pelas regras da gramática de uma determinada língua. No presente caso, o português.

Segundo LUIZ ALBERTO WARAT, tais regras gramaticais são de duas espécies¹⁴: (i) de formação, que permitem combinar os signos entre si, formando expressões complexas (sintagmas) e (ii) de derivação, que permitem deduzir expressões de outras já formadas.

A existência de tais regras leva a concluir que um determinado enunciado será sem sentido se for construído sem que sejam observadas as regras sintáticas de formação e de derivação da língua a que se refere tal enunciado. Assim, o enunciado “amado três desesperadamente quis”, por exemplo, é sem sentido, pois não segue as regras de formação da língua portuguesa.

¹⁴ Luis Alberto Warat, *O Direito e sua linguagem*, 2ª versão, p. 40.

A observação feita acima, por óbvio, é válida, também, no que diz respeito à linguagem jurídica. Ou seja, o enunciado prescritivo contido no texto legal terá sentido se obedecer às regras sintáticas do Direito positivo. É neste sentido o pensamento de LUIZ ALBERTO WARAT quando afirma que¹⁵ “do ponto de vista jurídico, podemos afirmar que uma expressão está sintaticamente bem formada quando o enunciado acerca de uma ação encontra-se deonticamente modalizado”. Ou seja, uma determinada expressão jurídica possui sentido quando é construída de forma a permitir, proibir ou obrigar uma determinada conduta.

Para atender as regras de boa formação sintática, as normas jurídicas devem, também, estar em harmonia com as regras de hierarquia superior. Em vista disso, a regra matriz de incidência tributária do IPVA deve ser construída levando-se em conta as normas constitucionais (sejam meras regras, ou princípios) que a ela se relacionem, o que proporcionará a compatibilidade sintática entre o sistema jurídico.

1.4.2. A semântica

A semântica é a parcela do estudo semiótico que tem como objeto as relações de significado que os signos possuem com os objetos que pretendem representar. Seu escopo é verificar os modos e as leis segundo os quais os signos são aplicados a determinados objetos.

Para LUIZ ALBERTO WARAT, a problemática fundamental da semântica é a da verdade. Ao esclarecer o conceito de semântica para o positivismo lógico, afirma que uma determinada expressão só é semanticamente bem formulada se o objeto a que tal expressão se refere for verificável empiricamente¹⁶:

“Uma expressão lingüística, bem formulada sintaticamente, é semanticamente verdadeira se pode ser empregada para subministrar uma informação verificável sobre o mundo, ou seja, se tem correspondência com os fatos, se sua situação significada é aceita como existente”.

¹⁵ Luis Alberto Warat, *O Direito e sua linguagem*, 2ª versão, p. 40.

¹⁶ *Ibidem*, p. 40.

Vê-se que o conceito de verdade utilizado nesta concepção tradicional é o da verdade por correspondência, que já foi objeto de algumas considerações em páginas anteriores.

Em outras palavras, uma determinada expressão é semanticamente verdadeira se a mesma puder ser empregada para representar um objeto verificável no mundo, vale dizer, se tiver correspondência com os fatos, se a situação significada é aceita como existente. É o mesmo que dizer que só pode ser considerado verdadeiro e, portanto, possível de ser comprovado empiricamente, o objeto do mundo que exatamente corresponder ao extrato de linguagem que o representar.

Esta regra de significação, qual seja, a da verdade por correspondência, proposta pelo positivismo lógico, implica a concepção de que um enunciado qualquer só pode fazer parte de um discurso científico se for de algum modo verificável empiricamente.

Porém, como visto anteriormente, firmamos nosso posicionamento em sentido diverso. Vale ressaltar, então, que, a nosso sentir, o conceito de verdade deixa de ser relacionado à correspondência, passando a ser o de construção de sentido por meio da linguagem.

Por isso, o estudo em nível semântico, neste trabalho, não será efetuado com base no seu enfoque tradicional, que foi concebido pelo positivismo lógico. A noção de semântica com a qual trabalharemos será diversa, com base no professado pelo advento do giro linguístico, ou seja, de que a relação entre objeto e seu signo passa a ser o resultado de uma construção linguística.

Tendo sempre em vista esta concepção, a análise da legislação e a definição de conceitos relacionados ao tema será efetuada por meio da análise semântica dos termos, sempre com a proposta de construir a regra matriz de incidência tributária. Isto porque, tais

termos, como “veículo”, “automotor” e “propriedade”, exemplificativamente, que servirão de base para as nossas construções, são vagos e ambíguos, o que requer sua precisa delimitação.

1.4.3. A pragmática

A pragmática é a parte da semiótica que se debruça sobre as relações dos signos com os seus usuários. Seus objetos de investigação são os modos de significar, os usos e as funções da linguagem.

Seu ponto de partida é o pressuposto de que a intenção dos usuários no uso da linguagem, levando-se em conta o contexto em que estes estão inseridos, provoca alterações na relação de designação contida no signo, passando a haver uma alteração na sua estrutura relacional. Isto é, o uso dos signos, de certa forma e em um determinado contexto, faria com que, com o tempo, sua significação de base vá sendo alterada.

Segundo esta concepção, esta modificação, a nosso ver, resulta na alteração da própria característica semântica de representação de um determinado signo.

É possível traçar, neste ponto, um paralelo entre a alteração da significação de base do signo e a mutabilidade do signo apontada por SAUSSURE, na medida em que para tal autor, com o decorrer do uso do signo no tempo, a relação de significação entre o significante e o significado vai sendo alterado.

Além de envolver a modificação da relação de representação característica dos signos, em virtude da modificação da significação de base, o estudo da pragmática é importante, também, porque permite examinar a questão da ideologia presente nos discursos, dentre os quais, o jurídico. Esta é a percepção de LUIS ALBERTO WARAT ao afirmar que “a pragmática, projetada ao direito, permite compreender que a ideologia é um fator indissociável da estrutura conceitual explicitada nas normas gerais”¹⁷.

¹⁷ Luis Alberto Warat, *O Direito e sua linguagem*, 2ª versão, p. 46.

A materialização da análise pragmática pode ser exemplificada com as decisões judiciais proferidas pelos tribunais, que atribuem a determinado termo uma designação específica, que pode modificá-lo ao longo do tempo. É esta a relação que se estabelece entre o termo e os utentes da linguagem (no caso, o tribunal que profere a decisão indicando a significação de um termo).

No caso do IPVA, a decisão do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM, que atribuiu ao termo “veículo automotor” uma determinada designação, é a materialização do quanto expomos acima.

1.5. O Construtivismo Lógico-Semântico como método investigativo

O que se convencionou denominar de "Construtivismo Lógico-Semântico" é uma metodologia de investigação científica, cujos precursores são, como visto anteriormente, os professores LOURIVAL VILANOVA e PAULO DE BARROS CARVALHO.

Atualmente, tal metodologia vem sendo amplamente utilizada na construção doutrinária do moderno Direito tributário, em especial, nas obras que são produzidas por estudiosos cuja formação acadêmica de pós-graduação tem se dado nas cadeiras do Mestrado e Doutorado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

Ao Construtivismo Lógico-Semântico é possível atribuir uma série de características, que lhe diferenciam dos demais métodos de investigação e interpretação do Direito. Trata-se, portanto, de uma abordagem bastante peculiar, não só na maneira de contemplar o objeto, mas também pelos seus fundamentos, sobre os quais é válido realizar alguns comentários.

Inicialmente, é importante mencionar que o Construtivismo Lógico-Semântico tem como seu ponto central o ser cognoscente. Ou seja, o processo científico de investigação só

pode ser realizado pelo homem que estuda alguma coisa. Vale dizer, a atividade científica depende da intervenção humana. Este traço possui como fonte inspiradora o culturalismo tão defendido e difundido por MIGUEL REALE¹⁸, para quem o conhecimento é produto de uma relação dialética entre o ser cognoscente e o objeto de estudo. Um é definido pelo outro.

Outra importante característica de tal metodologia é a fase analítica da investigação. Tal processo tem como origem a teoria de mesmo nome, difundida muito fortemente na doutrina argentina. Segundo esta concepção, o objeto de estudo é didaticamente segregado em elementos "menores", de forma a torná-lo menos complexo, detalhando-o. O estudo da regramatriz de incidência é um típico exemplo desse processo.

Todavia, o exame analítico por si só não basta. Isto porque, o Construtivismo Lógico–Semântico propõe uma reconstrução do objeto de estudo. Reside aí sua terceira característica: o objeto é reconstruído e não meramente descrito pelo ser cognoscente.

E tal construção se dá por meio da linguagem, o que revela sua quarta característica. Para o Construtivismo Lógico–Semântico, o mundo e a realidade que nos cercam só são objetos passíveis de investigações científicas enquanto extratos de linguagem. Nesta circunstância, o objeto imediato desta metodologia é a expressão em linguagem que representa o mundo, ou seja, é a expressão linguística enquanto signo.

Por isso, para o Construtivismo Lógico–Semântico, o Direito, uma vez expresso em linguagem, deve ser estudado sob o ponto de vista semiótico, privilegiando aspectos sintáticos (lógicos), semânticos (atribuição de sentido) e pragmáticos (relação entre linguagem e seus usuários).

¹⁸ Sobre o tema, ver: Miguel Reale. *Cinco temas do culturalismo*.

2. A norma jurídica: seu conceito, estrutura lógica e espécies

Qualquer estudo que tenha por objeto o Direito positivo e que pretenda ser qualificado como científico, haverá de examinar a norma jurídica. Sim, pois, na medida em que o Direito é entendido como o sistema formado por normas jurídicas válidas em um país¹⁹, tais elementos (normas jurídicas) passam a ter importância vital para a compreensão do sistema (Direito positivo).

EURICO DE SANTI bem observou este fato, já que, com o apoio de LOURIVAL VILANOVA, atribui ao conceito de norma jurídica o *status* de elemento fundamental, pois torna possível a concepção do Direito positivo²⁰.

Antes, porém, de dedicarmos atenção à norma jurídica, com a finalidade de construir um conceito que atenda aos anseios deste trabalho e para identificar sua estrutura lógica e espécies, julgamos importante reiterar, em consonância com o que já afirmamos no capítulo anterior, que o Direito positivo se manifesta por meio da linguagem.

Mais do que é isso, vale esclarecer que a grande maioria dos sistemas de Direito positivo são produzidos por meio da linguagem escrita, como é o caso do Direito positivo brasileiro. Este fato, como se poderá notar no decorrer deste capítulo, é de extrema importância, pois é o primeiro pressuposto para a construção do conceito de norma jurídica.

2.1. Conceito de norma jurídica

Sendo a norma jurídica um conceito fundamental do Direito positivo que se manifesta em linguagem escrita, a missão de defini-la leva-nos, de acordo com os pressupostos metodológicos estabelecidos no capítulo anterior, ao seu estudo sob o ponto de vista da semiótica.

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 2.

²⁰ Eurico Marcos Diniz de Santi, *Curso de especialização em Direito tributário – Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 6.

Assim, podemos qualificar a norma jurídica como um signo, o que significa dizer que a mesma é resultado de uma estrutura triádica, por meio da qual se estabelece uma relação entre um suporte físico de natureza material (palavra escrita no papel), que se refere a um objeto do mundo exterior (significado), e que suscita em nossa mente uma noção, uma ideia sobre o objeto (significação).

Segundo essa estrutura, temos os textos do Direito positivo como o suporte físico, vale dizer, os textos de lei (aqui entendida de forma ampla como Leis, Decretos etc.) impressos no Diário Oficial, compostos por frases.

O contato com o texto do Direito positivo, que faz referência a um elemento do mundo, qual seja, as condutas intersubjetivas (significado) faz com que o ser cognoscente exerça uma atividade de apreensão do seu conteúdo por meio de seus sentidos, formando enunciados prescritivos, os quais são agrupados na forma de juízos condicionais, formando a norma jurídica, que nada mais é do que a significação construída pelo intérprete da mensagem legislada.

De acordo com esta linha de raciocínio, é precisa a definição dada por PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do Direito positivo”²¹.

Diante dos pressupostos metodológicos que adotamos para o desenvolvimento deste trabalho, tal definição, com a qual concordamos, atende aos nossos anseios no que tange à construção da regra matriz de incidência tributária do IPVA.

Isso porque, conforme será melhor desenvolvido no presente capítulo, a regra matriz de incidência tributária é um tipo específico de norma jurídica, qual seja, a que prevê a incidência de um determinado tributo.

²¹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p.8.

Não é demais afirmar, portanto, que a regra matriz do IPVA que pretendemos construir consiste na significação que será possível atribuir a partir dos textos legislativos relacionados a tal imposto, por meio de sua interpretação lógica, semântica e pragmática.

2.2. Estrutura lógica da norma jurídica

Por serem expressas em linguagem, as normas jurídicas podem assumir os revestimentos linguísticos mais variados. Ou seja, os enunciados prescritivos presentes no texto normativo, a partir dos quais se constroem as normas jurídicas, podem ser expressos de tantas formas quantas permitirem a imaginação e criatividade do legislador.

É certo, que, invariavelmente, utiliza-se a função diretiva ou prescritiva da linguagem para redigir o texto a partir do qual se origina a norma jurídica. Todavia, não obstante esta diversidade, tais normas possuem uma estrutura lógica, um “esqueleto”, que lhe são sempre comuns, independentemente de seu conteúdo.

A identificação desta estrutura lógica depende de uma atividade de formalização, como bem salienta LOURIVAL VILANOVA em muitas passagens de sua obra, que consiste na abstração do conteúdo material das normas jurídicas, a fim de que restem apenas a suas formas lógicas. Significa dizer: as normas são esvaziadas de todo e qualquer conteúdo material, de elemento valorativo dirigido à conduta humana, restando apenas o seu “invólucro”.

O processo de formalização que vier a ser efetuado sobre qualquer norma jurídica sempre revelará um juízo condicional, cuja estrutura é formada por duas partes conectadas por um vínculo lógico de implicação.

Temos, assim, uma primeira “peça”, que se denomina *hipótese* ou *antecedente*, que está conectada a um segundo elemento, cujo nome que lhe atribuiremos é *consequente*. Esta

integração se dá por uma implicação lógica, estabelecida por um operador deôntico neutro (o chamado "dever-ser"), que implica o consequente tão logo se verifique a ocorrência do antecedente.

Em linguagem formalizada da lógica: $H \rightarrow C$, em que "H" é a hipótese, "C" é a consequência e " \rightarrow " é a implicação lógica proporcionada pelo operador neutro.

A hipótese da norma jurídica é constituída por uma proposição (proposição-hipótese) que descreve um fato do mundo social, de possível ocorrência. A constatação de seu acontecimento, de sua concreção, que se dá com sua descrição em linguagem competente, torna-o fato jurídico e leva, em decorrência da implicação lógica que mencionamos acima, ao consequente (proposição-tese), que, por sua vez, é composto por uma relação jurídica que vincula, ao menos, dois sujeitos de Direito em torno de uma prestação.

Não é demais lembrar que a relação jurídica inserta no consequente possui, também, uma estrutura lógica implicacional, na medida em que um determinado sujeito, denominado ativo, tem o direito de exigir de outro, sujeito passivo, o cumprimento de uma prestação. Aqui, na relação jurídica, também há um operador deôntico mas, nesse caso, o mesmo não é neutro, mas sim modalizado, pois se reveste, alternativamente, na forma de uma permissão, proibição, ou uma obrigação (permite-se, proíbe-se ou obriga-se alguém fazer alguma coisa em relação a outro sujeito).

Pode-se dizer, portanto, que do ponto de vista formal a norma jurídica é um juízo hipotético-condicional, cuja estrutura lógica é composta por um antecedente, que prevê um fato de possível ocorrência no meio social, que implica um consequente, cujo conteúdo estabelece uma relação jurídica.

Em linguagem não formalizada: dada a ocorrência do fato jurídico, deve instalar-se uma relação jurídica entre dois sujeitos de Direito, que tem por objeto uma determinada prestação.

2.3. Espécies de norma jurídica

Como se viu nas passagens anteriores, denominamos como norma jurídica um determinado objeto que possui um conceito e uma estrutura lógica específicos, que foram por nós definidos com vistas a atender o que será desenvolvido no presente estudo.

Assim, tomando por base estes elementos, podem ser chamados de normas jurídicas quaisquer objetos que sejam passíveis de serem enquadrados naquele conceito e na estrutura formal estabelecida por nós anteriormente.

Diante dessa possibilidade de amplitude do objeto, é preciso restringir. Em outras palavras, é necessário identificar, dentre os possíveis elementos que podem ser chamados de normas jurídicas, aquele que possua um determinado perfil que nos seja relevante. Ou seja, interessa-nos trabalhar com um tipo específico de norma jurídica.

Com efeito, a possibilidade de se identificar várias espécies de normas jurídicas requer classificá-las. PAULO DE BARROS CARVALHO²², ao comentar sobre a Teoria das Classes, definiu o ato de classificar:

“Classificar é distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem ou extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existem, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes.”

Nesta linha de raciocínio, temos para nós que o ato de classificar consiste em agrupar objetos em conjuntos, tomando como referência um determinado critério diferenciador, que será a referência para que tais objetos sejam divididos em classes.

²² Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 117.

É preciso fazer um alerta neste ponto. O ato de classificar é bastante democrático, na medida em que aquele que classifica é livre para tomar como critério diferenciador o elemento que melhor lhe aprouver. Por isso, é salutar que se reconheça a inexistência de classificações certas ou erradas. Existem, em verdade, classificações úteis e menos úteis para quem as toma no exercício científico.

Dessa forma, nossa opção por classificar as normas jurídicas utilizando determinados critérios diferenciadores em detrimento de outros é uma escolha consciente, por ser a mais útil ao objetivo que se persegue.

Um primeiro critério diferenciador que pode ser utilizado para a classificação das normas jurídicas é aquele mencionado por PAULO DE BARROS CARVALHO, qual seja, o grupo institucional a que pertencem. Destarte, o festejado professor identifica, assim, três tipos de normas²³:

(i) as que demarcam princípios;

(ii) as que definem a incidência; e

(iii) as que fixam providências administrativas que garantem a operatividade da incidência.

As normas classificadas no item “(ii)” são consideradas por aquele autor como normas em sentido estrito, pois são elas que permitem a incidência das mais variadas espécies tributárias. Todas as demais são consideradas normas em sentido amplo, justamente por não abrigarem o núcleo de qualquer figura impositiva de um tributo.

²³ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, pp. 258-259.

De acordo com esta classificação, a regra matriz de incidência de qualquer tributo, dentre os quais o IPVA, pode ser considerada como norma em sentido estrito.

Convém, ainda, não nos limitarmos a esse elemento diferenciador. Outros podem ser os critérios utilizados para se estabelecer uma nova classificação útil das normas jurídicas.

Neste sentido, recorreremos, mais uma vez, às lições do mestre PAULO DE BARROS CARVALHO, quando toma o fato descrito no antecedente e a relação jurídica presente no consequente das normas jurídicas, como critérios capazes de diferenciá-las umas das outras²⁴. Confira-se:

"Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários; geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já a abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo."

A linha de raciocínio do estimado professor desenvolve-se sobre o estabelecimento de duas premissas básicas, que dizem respeito à extensão do fato jurídico e da relação jurídica.

Com efeito, a previsão no antecedente da norma jurídica de certos elementos que sejam passíveis de compor um número indeterminado de fatos, por um lado, imprimem um caráter abstrato à norma jurídica. Por outro lado, a norma que contiver em seu antecedente a previsão de um fato determinado, possui um caráter concreto.

²⁴ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*, pp. 35 e 36. Ver também *Direito tributário, linguagem e método*, p. 139 e seguintes.

Vê-se, desde logo, que a norma jurídica pode ser abstrata ou concreta, a depender da forma utilizada para prever o fato no seu antecedente: abstrato, se possuir a previsão de traços que podem caracterizar um fato qualquer; concreto se o fato for apontado de forma específica. Vale dizer: previsão conotativa naquela hipótese; previsão denotativa nesta.

Imprimindo raciocínio semelhante, pode-se qualificar a norma como geral ou individual no que tange à sua relação jurídica. É geral a norma quando um número indeterminado de pessoas pode vir a ser, potencialmente, sujeitos da relação jurídica (desde que pratiquem o fato descrito no antecedente). Diferentemente, é individual a norma quando contiver em seu consequente, na relação jurídica ali prevista, indivíduos específicos, ou um número determinado e identificável de pessoas.

As possibilidades que se apresentam, compostas entre si, são capazes de formar quatro espécies de normas jurídicas:

- (i) geral e abstrata;
- (ii) individual e concreta;
- (iii) individual e abstrata; e
- (iv) geral e concreta.

Apesar de ser possível identificar quatro espécies de normas jurídicas quando se utiliza como critérios diferenciadores o fato jurídico e a relação jurídica, previstos no antecedente e no consequente das regras de Direito, examinaremos mais detidamente apenas as duas primeiras que relacionamos acima, por serem aquelas que nos interessam para os fins deste trabalho.

Assim, como vistas a limitar o escopo do trabalho ao essencial, diremos sobre a norma geral e abstrata e a respeito da norma individual e concreta.

2.4. A norma geral e abstrata e a norma individual e concreta

Considerando os critérios diferenciadores que estipulamos acima, temos que a norma geral e abstrata é aquela que traz em seu antecedente a previsão de características atribuíveis a um número indeterminado de fatos, sem apontar um de forma específica.

Trata-se, portanto, de enunciado conotativo, por trazer notas caracterizadoras de fatos. Em outras palavras, elencam-se no antecedente da regra geral e abstrata as qualidades que o fato social deve necessariamente ter para ser considerado fato jurídico.

Em seu conseqüente é prevista uma relação jurídica possível de ser estabelecida por sujeitos que podem ser potencialmente quaisquer pessoas, desde que pratiquem o fato cujas notas foram descritas no antecedente. Ou seja, estabelece-se um vínculo jurídico (que permite, obriga ou proíbe alguém de fazer alguma coisa, em face de outra) que poderá ser estabelecido entre quaisquer pessoas.

Já a norma individual e concreta é aquela que reúne o grau máximo de concretude, por ser produto da incidência de normas gerais e abstratas. Por outro giro, trata-se de normas que nascem por meio da positivação do Direito e que serão direcionadas a pessoas específicas.

No seu antecedente indica-se, de forma denotativa, um fato específico ocorrido no meio social, efetivamente praticado por alguém, em certas condições de tempo e espaço, enquanto que no seu conseqüente prevê-se uma relação jurídica na qual se aponta especificamente os sujeitos de Direito (ativo e passivo) que dela fazem parte.

Vale observar que a estrutura de ambas as normas permite vislumbrar que, em termos lógicos e não necessariamente cronológicos, a norma individual e concreta pressupõe a prévia existência da regra geral e abstrata, por ser resultado de um processo de aplicação desta última.

Por um lado, a norma geral e abstrata prevê, de forma hipotética, um fato de possível ocorrência que, se concretizado, levará ao nascimento de uma relação jurídica com características específicas. Por outro lado, a produção da norma individual e concreta, que resulta de um processo de aplicação da norma geral e abstrata, documenta a efetiva ocorrência de um fato (agora, jurídico) que possui as suas notas previstas na regra geral e abstrata, assim como prevê o estabelecimento de uma relação jurídica com sujeitos determinados.

A comparação entre as estruturas dessas duas espécies normativas, muito além de apenas diferenciá-las, permite concluir que a regra matriz de incidência tributária é uma norma geral e abstrata.

Isto porque, como visto no item anterior, a regra matriz de incidência tributária é uma norma em sentido estrito, por proporcionar a incidência das diversas espécies tributárias. Para isso, deve abrigar, no seu antecedente e no seu conseqüente, a previsão genérica do fato e da relação jurídica, que permitirão a efetiva incidência, por meio da produção de uma norma individual e concreta.

Portanto, a regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – é uma norma em sentido estrito, geral e abstrata, pois proporciona a incidência do tributo, prevendo em seu antecedente um fato de possível ocorrência, que, quando efetivamente ocorrido, faz nascer uma relação jurídica tributária, prevista no seu conseqüente.

3. A estrutura da regra matriz de incidência tributária e seus critérios

No capítulo anterior estabelecemos o perfil lógico da norma jurídica e identificamos suas espécies, por meio de um processo de classificação com a adoção de certos critérios diferenciadores que são úteis aos propósitos deste trabalho.

O labor com tal objetivo se fez necessário para que pudéssemos concluir que a regra matriz de incidência tributária é uma norma em sentido estrito, por ser o instrumento capaz de proporcionar a incidência de um tributo.

Mais do que isso: definimos que a regra matriz de incidência tributária se organiza estruturalmente na forma de uma norma geral e abstrata, já que: em seu antecedente estão previstas as características que um fato qualquer deve ter para ser considerado jurídico; em seu conseqüente está prevista uma relação jurídica possível de ser estabelecida por sujeitos indeterminados, desde que pratiquem o fato cujas notas foram descritas no antecedente.

Vale advertir, neste momento, que toda a investigação científica realizada até agora, assim como todas as conclusões que foram atingidas no presente trabalho, se deram no âmbito lógico. Ou seja, nossas atenções até o momento estiveram voltadas para questões formais, sem envolver conteúdos materiais. Esclarecendo em termos semióticos, temos contemplado por ora a sintaxe, reservando a análise da semântica e da pragmática para momento futuro.

Permaneceremos por mais um período efetuando investigações de caráter formal. Isto porque, no presente capítulo, examinaremos a estrutura da regra matriz de incidência tributária, o que implica voltar nosso olhar para os elementos internos que a compõem, os chamados critérios da regra matriz de incidência tributária.

A primeira advertência conveniente a se fazer consiste em reconhecer que os critérios que compõem a regra matriz de incidência são objetos lógico-formais, que serão

preenchidos por conteúdos materiais pelo intérprete do direito. Ou seja, são os critérios da regra matriz de incidência que permitem o seu exame semântico e pragmático. A importância dessa providência científica, a nosso ver, reside justamente na possibilidade de unir a forma lógica ao conteúdo material. É o famigerado encontro entre a teoria e a prática.

Este fato foi percebido também por PAULO DE BARROS CARVALHO²⁵ que assim se manifestou a respeito do assunto:

"Além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo."

Outra informação importante para a compreensão do tema ora em análise é a de que os critérios da regra matriz de incidência são o resultado daquelas construções doutrinárias que procuram dissecar a norma jurídica enquanto objeto lógico. Não há no texto da lei referências expressas aos termos “critério espacial”, “critério quantitativo”, etc. Tais designações são dadas pelos operadores da Ciência do Direito tributário que, ao se debruçarem sobre a regra matriz de incidência, identificam tais critérios, dando-lhes os conceitos que lhe pareçam mais convenientes.

A última advertência preliminar deste capítulo consiste em esclarecer que o estudo da regra matriz de incidência tributária que empreenderemos a partir de agora terá como base os exames que foram realizados por PAULO DE BARROS CARVALHO. Entendemos que a sistematização realizada pelo professor é a mais clara e simples, o que a nosso ver facilitará a análise da regra matriz do IPVA que está por vir.

²⁵ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 147.

3.1. Acepção do termo “tributo”

Por mais diversas que possam ser as suas acepções, a depender da parcela do fenômeno da incidência que se privilegie²⁶, tomaremos o termo “tributo” de acordo com o conceito legal, vale dizer, aquele definido pelo artigo 3º do CTN²⁷. E assim procederemos em virtude da força coercitiva que mencionado dispositivo possui, já que se trata de artigo válido no sistema do direito positivo brasileiro, e que está em pleno vigor.

Daí resulta que a regra matriz de incidência tributária é toda norma que institui uma prestação pecuniária compulsória, introduzida por um veículo introdutor credenciado pelo sistema jurídico, que não se caracterize como sanção pela prática de um ato ilícito, e que seja cobrada pela administração pública por meio de ato administrativo vinculado.

É importante acrescentar que a introdução, no sistema do direito positivo, de normas que instituem tributos, advém da aptidão dada pela Constituição Federal de 1988 às pessoas jurídicas de direito público, conforme os artigos 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155, 156, etc., da Carta Magna.

Daí conclui-se que só pode ser qualificada como tributo a prestação que se enquadre nos critérios estabelecidos pelo artigo 3º do CTN, desde que a aptidão de sua criação tenha sido prevista e atribuída aos entes tributantes na Constituição Federal de 1988.

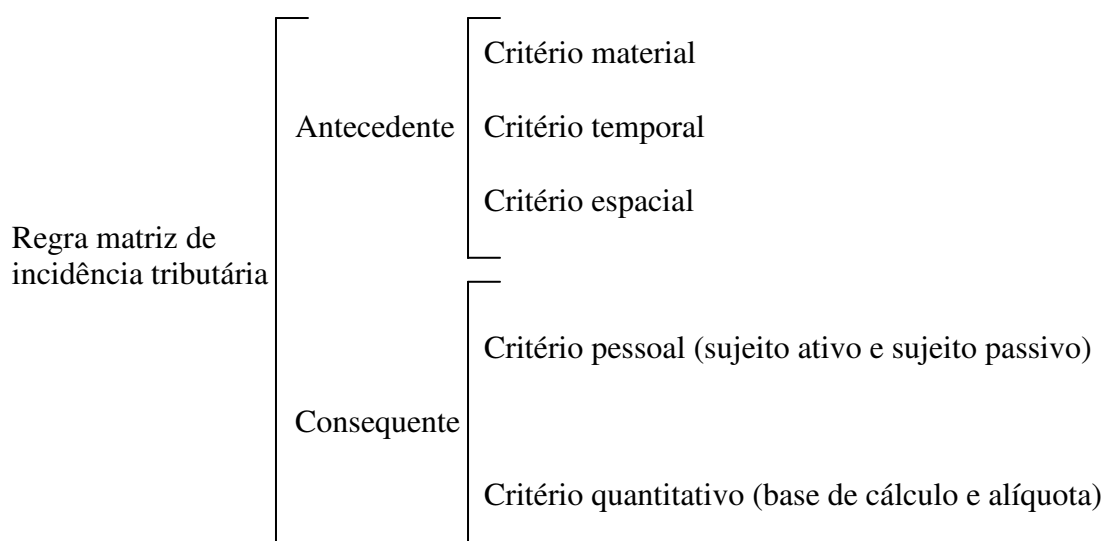
²⁶ Neste sentido, conferir o capítulo II do *Curso de direito tributário*, de Paulo de Barros Carvalho.

²⁷ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

3.2. Critérios da regra matriz de incidência tributária

A doutrina do direito tributário brasileiro é praticamente uniforme em identificar no antecedente e no consequente da regra matriz de incidência tributária, critérios que podem de ser didaticamente destacados da estrutura normativa, para fins de análise científica. Significa dizer que as duas partes que compõem a norma de incidência tributária podem ser decompostas em diversos elementos, com o fim didático de investigá-las isoladamente.

Como já advertimos a algumas linhas acima, nosso estudo parte das elaborações que foram construídas por PAULO DE BARROS CARVALHO no decorrer de sua obra. Com o fim de fornecer um panorama geral a respeito de sua estrutura, é possível compor o seguinte quadro da regra matriz de incidência tributária:



O esquema acima permite concluir que o antecedente da regra matriz de incidência tributária é composto pelos critérios material, temporal e espacial; já o consequente é formado pelos critérios pessoal e quantitativo. O primeiro refere-se aos sujeitos que compõem a relação jurídica, enquanto o segundo relaciona-se com a prestação pecuniária objeto da relação jurídica.

Vejamos, um a um, as suas características marcantes.

3.2.1. Antecedente

Como visto anteriormente, o antecedente da norma instituidora de um tributo guarda as notas qualificadoras que um fato qualquer deve necessariamente possuir para ser classificado como fato jurídico tributário, capaz de implicar a relação jurídica tributária. Por isso, a hipótese normativa relaciona de forma conotativa as características que tal fato deve necessariamente conter para que ele se torne, com a produção de uma norma individual e concreta, um fato jurídico tributário.

A observação de tais características permite a identificação dos critérios material, temporal e espacial, que qualificam o tal fato jurídico.

3.2.1.1. O critério material

No critério material encontra-se a referência a um comportamento praticado por um sujeito de direito, pessoa física ou jurídica. O revestimento linguístico que o legislador utiliza para exprimi-lo é aquele conformado por um verbo, geralmente seguido por um complemento, que expressa uma ação de “dar” alguma coisa, “fazer” algo, “ser” alguma coisa, ou “estar” em determinado estado.

Justamente por se referir a um comportamento de um sujeito de direito, o critério material do antecedente da regra matriz de incidência não pode conter um verbo impessoal (como “haver” utilizado com o sentido de existir ou fazer; “estar” e “fazer” indicando tempo ou fenômeno meteorológico, por exemplo) ou sem sujeito (tais como os relacionados a fenômenos da natureza: “ventar”, “chover” etc.), sob pena de ser impossível relacionar a conduta descrita com um determinado sujeito, o que prejudicaria de forma fatal a operatividade da norma de incidência tributária.

Por se tratar da instituição de uma prestação pecuniária, é conveniente que o critério material da regra matriz de incidência tributária refira-se a um fato que contenha conteúdo econômico, o que dará ensejo à definição da sua base de cálculo, conforme veremos mais a frente.

Além disso, ao estabelecer as notas de uma conduta economicamente apreciável, o critério material permite que a incidência tributária seja efetivada de acordo com os ditames do princípio da capacidade contributiva, que se caracteriza como garantia constitucional daqueles que sofrem a subtração de seu patrimônio por ordem legal.

Podemos facilmente exemplificar o uso do critério material ao trazer as expressões encontradas em regras matrizes de tributos quaisquer, como, por exemplo, “auferir renda”, “industrializar produtos” ou “ser proprietário de veículo automotor”.

3.2.1.2. O critério temporal

Inerente ao comportamento que se aponta no antecedente da regra matriz, e porque não dizer, quase que indissociável dele, está o seu condicionante de tempo. Trata-se do critério temporal que se estabelece como elemento complementar que identifica e qualifica o fato jurídico no âmbito da incidência.

O critério temporal é o responsável por indicar de forma precisa o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico. E tal determinação é de suma importância na medida em que por meio dele se delimita qual a norma apta a incidir no caso concreto, além de demarcar o exato instante em que se considera instaurada a relação jurídica tributária, credenciando os sujeitos de direito a direcionarem seus comportamentos (exigir o cumprimento ou prestar o objeto da relação jurídica – sujeito ativo e sujeito passivo, respectivamente), conforme o vínculo obrigacional a que passam a estar ligados.

Ao discorrer sobre esse tema, PAULO DE BARROS CARVALHO²⁸ elabora fecunda crítica à tendência de se definir o comportamento humano, que enseja a incidência tributária, pelo seu critério temporal. Um não pode ser confundido com o outro.

Exemplos claros dessa ocorrência é a definição no sentido de que as hipóteses de incidência do ICMS e do IPI são a saída da mercadoria / produto industrializado do estabelecimento. Em verdade, o momento da saída do bem é o átimo temporal em que se consideram ocorridos os fatos jurídicos destes impostos, quais sejam, a operação de circulação da mercadoria e a industrialização do produto.

Assim, não se pode perder de vista que o critério temporal da hipótese de incidência relaciona-se com o momento em que se considera ocorrido o comportamento que dá origem ao fato jurídico, mas com ele não confunde.

3.2.1.3. O critério espacial

O critério espacial é o qualificador da conduta praticada pelo sujeito de direito que se consubstancia nas circunstâncias previstas na norma de incidência tributária, de forma direta ou indireta, que indicam o local onde se reputa ocorrido o fato jurídico tributário²⁹.

De forma mais simplificada, o critério especial da regra matriz de incidência consiste nas indicações do lugar em que o fato jurídico tributário deve ocorrer.

PAULO DE BARROS CARVALHO aponta três tipos de previsão legal para a configuração do critério espacial da regra matriz de incidência³⁰:

²⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, pp. 292-297.

²⁹ Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p.104.

³⁰ *Ibidem*, pp. 290-291.

- (i) indicação de um local específico em que a conduta deve ocorrer, como no caso dos tributos aduaneiros, em que o fato jurídico é levado a cabo em repartições aduaneiras;
- (ii) referência a uma área específica, de forma que a conduta só será relevante nos termos da regra matriz de incidência se ocorrer dentro de tal área. Um bom exemplo refere-se ao IPTU, em que a conduta (ser proprietário de bem imóvel) deverá ocorrer na zona urbana do Município, e não na rural; e
- (iii) critério espacial genérico, sem indicação específica do local em que o fato deve ocorrer, de forma que tal critério se confunde com o perímetro territorial em que a regra matriz tem vigência.

Apesar de a grande maioria dos tributos instituídos no Brasil possuírem em suas respectivas regras matrizes de incidência a previsão de critérios espaciais na forma como exposto no item (iii), vale advertir que a abrangência territorial da norma jurídica é algo distinto de tal critério. A coincidência fica por conta da opção do legislador e da própria natureza dos fatos jurídicos tributários que, e sua grande maioria, podem ser realizados em qualquer lugar em que a regra matriz tenha vigência.

3.2.2. Consequente

O consequente da regra matriz de incidência guarda a relação jurídica tributária, que se instala no exato momento em que se constitui o fato jurídico tributário, e cuja finalidade principal é determinar a conduta dos sujeitos de direito, prescrevendo-lhes direitos e obrigações, relativas a um tributo.

A relação jurídica tributária é constituída por três elementos, quais sejam, o sujeito ativo, detentor de um direito subjetivo; o sujeito passivo, que possui um dever jurídico; e seu objeto, consistente em uma determinada prestação.

Os critérios da regra matriz de incidência que residem em seu conseqüente referem-se justamente a esses três elementos, permitindo-se que sejam perfeitamente identificados no momento em que é praticado o fato jurídico tributário.

Desta forma, o critério pessoal refere-se aos sujeitos, ativo e passivo, da relação jurídica: o primeiro é quem tem o direito de ver satisfeito um direito seu; o outro é quem possui o dever de cumprir determinada prestação em favor do primeiro.

Já o critério quantitativo relaciona-se com a prestação objeto da relação jurídica. E passa a ser importante, neste ponto, advertir que a relação jurídica tributária pode ser obrigacional, ou não-obrigacional. Na primeira, a prestação tem caráter patrimonial, ou seja, cunho econômico, enquanto na segunda, o dever é vazio de tal conteúdo.

A relação jurídica tributária patrimonial consiste no pagamento de um tributo, sendo denominada pela legislação como obrigação principal. Na hipótese da relação jurídica tributária ser não-obrigacional, ou seja, não possuir prestação pecuniária, fala-se de uma relação em que há um dever meramente instrumental ou, como quer a maioria da doutrina, uma "obrigação acessória".

Considerando que definimos a algumas páginas atrás que a regra matriz de incidência tributária é toda norma que institui a incidência de um tributo e que este, por força do artigo 3º do CTN, relaciona-se com uma prestação pecuniária, conclui-se que a regra matriz de incidência tributária é norma jurídica que institui uma relação jurídica obrigacional. Já as regras que prevêm deveres instrumentais são normas que garantem a operatividade do sistema jurídico.

Colocadas estas considerações sobre o conseqüente da regra matriz de incidência, passamos agora a examinar os critérios que o compõem.

3.2.2.1. Critério pessoal

O critério pessoal é a indicação normativa dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica prevista no consequente da regra matriz de incidência tributária. O primeiro é o possuidor do direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação, enquanto o segundo é quem tem o dever de prestá-la.

3.2.2.1.1. Sujeito ativo

O sujeito ativo é aquele que detém o direito de exigir o cumprimento de um direito que lhe assiste. Possui a capacidade ativa para figurar na relação jurídica tributária e exigir o pagamento do tributo.

Vale a observação de que a capacidade ativa não se confunde com a competência constitucionalmente outorgada aos entes da Federação para instituir tributos. São predicados diferentes, na medida em que a pessoa jurídica de direito público, competente para criar a regra matriz de incidência de determinado tributo, pode conceder a outrem a sujeição ativa, consistente na prerrogativa de exigir o cumprimento da relação jurídica.

Exemplos típicos dessa diferenciação são os chamados tributos parafiscais, os quais são instituídos pela pessoa jurídica de direito público competente para tanto, sendo, todavia, arrecadados, administrados e fiscalizados por outros entes. A contribuição à Ordem dos Advogados do Brasil é exemplo disso.

3.2.2.1.2. Sujeito passivo

O sujeito passivo é aquele que está obrigado a efetuar a prestação, ou seja, a cumprir a obrigação, pagando um determinado valor a título de tributo em favor do sujeito ativo.

Via de regra, o sujeito passivo é aquele que pratica a conduta prevista no antecedente da regra matriz de incidência tributária, razão pela qual passa a integrar a relação jurídica, denominando-se de “contribuinte”.

Todavia, assim como no caso da sujeição ativa, o sujeito passivo pode não ser aquele que pratica o fato jurídico tributário. Nesta hipótese, tem-se os casos de responsabilidade, previstos na legislação tributária, em que, muito embora o fato jurídico seja praticado por um determinado sujeito, o dever de cumprir a obrigação recai sobre outrem, por força da lei.

É importante destacar que a matriz legal da responsabilidade está no inciso II, do artigo 121 do Código Tributário Nacional, assim como no artigo 128 do mesmo diploma legal³¹. Desta forma, o conseqüente da regra matriz de incidência de qualquer tributo, ao indicar terceiro que não pratica o fato jurídico tributário como sujeito passivo da relação jurídica tributária, deve observar o quanto contido em tais dispositivos.

3.2.2.2. Critério quantitativo

O critério quantitativo presente na relação jurídica tributária é aquele construído com elementos que permitem apurar a sua prestação. Ou seja, tal critério permite definir o *quantum* da obrigação, mensurando o valor da dívida tributária.

A determinação do valor da prestação tributária é produto de uma operação aritmética, em que se conjugam os dois elementos que são revelados pelo critério quantitativo da regra matriz de incidência, quais sejam: base de cálculo e alíquota.

³¹ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

3.2.2.2.1. Base de cálculo

No subitem em que realizamos breves considerações acerca do critério material da norma de incidência tributária, comentamos que o fato jurídico tributário, eleito pelo legislador como suficiente para ensejar a relação jurídica tributária, é economicamente apreciável. Vale dizer, pode ser expresso em um determinado valor.

A base de cálculo é justamente a grandeza que serve para expressar esse valor, dimensionando economicamente o fato jurídico previsto no antecedente da norma. Pode ser expressa, como é mais comum, em unidade monetária, ou em qualquer outra. Neste último caso, requer-se a conformação da alíquota na forma de moeda.

A dificuldade de que o fato jurídico possa ser medido na sua integralidade, faz com que a base de cálculo atribua-lhe conteúdo econômico privilegiando um dentre os vários aspectos possíveis de valoração. É por isso que se diz que a base de cálculo tem o papel de medir um dentre os vários atributos valorativos que o fato jurídico possui³².

Outra característica da base de cálculo consiste em confirmar ou infirmar o critério material da regra matriz de incidência, na medida em que houver compatibilidade ou contrariedade entre tais critérios. Vale dizer, em outro giro, que a base de cálculo prevista no critério quantitativo deve ser compatível com o fato jurídico guardado no antecedente da regra matriz de incidência³³.

Por fim, a base de cálculo tem a especial e singela função de compor a operação aritmética, em conjunto com a alíquota, da qual resulta o efetivo *quantum* a ser pago pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo da obrigação tributária.

³² Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 361.

³³ *Ibidem*, pp. 363-364.

3.2.2.2.2. Alíquota

A alíquota é o elemento aritmético, geralmente expresso na forma de uma fração, que representa a parte da base de cálculo, ou seja, a parcela do valor que dimensiona o fato jurídico, a que o sujeito ativo da relação tem direito de receber do sujeito passivo.

Nada impede, todavia, que a alíquota seja expressa em valor monetário fixo, que será conjugado com a base de cálculo, que, neste caso, estará expressa em unidade não monetária, não deixando de resultar em um valor pecuniário.

Enquanto fração, a alíquota pode ser invariável, mantendo-se constante independentemente dos fatos jurídicos e dos valores a eles atribuídos; ou progressiva, aplicando-se maior ou menor alíquota, na medida em que a base de cálculo de um mesmo conjunto de fatos (como por exemplo, auferir renda) venha a aumentar ou diminuir.

4. O IPVA e a Constituição Federal de 1988

Parece-nos que não há dúvidas quanto à importância e necessidade de que o exame específico da regra matriz de incidência do IPVA seja precedido por uma análise dos dispositivos constitucionais que podem ser, direta ou indiretamente, relacionados à tal norma.

Até porque, é na Carta Magna que se encontram as normas que devem ser primeiramente examinadas no trabalho investigativo, na medida em que determinado objeto deve ser contemplado sempre no âmbito de todo o sistema.

Faz-se necessário, portanto, abrir espaço neste trabalho para que se discutam os dispositivos constitucionais que fazem referência expressa ao IPVA, assim como algumas das regras contidas na CF/88 que, por se relacionarem com quaisquer dos impostos referidos na Constituição, devem ser previamente analisadas ao se pretender investigar cientificamente o conteúdo de alguma dessas exações.

Firmes nesse propósito convém traçar, em primeiro lugar, o perfil histórico do IPVA, com o fim de examinar a evolução deste imposto no ordenamento jurídico.

Além disso, é válido que uma parte de nossas atenções seja voltada para as normas de competência tributária, presentes na Constituição Federal, que fundamentam a instituição e a cobrança do imposto pelos Estados e pelo Distrito Federal. Neste particular, destacam-se o artigo 155, inciso III e seu parágrafo 6º, cujos conteúdos fazem referência aos elementos que irão compor a regra matriz do IPVA.

Parece-nos relevante, ainda, travar alguma discussão sobre o artigo 146 da CF/88, que cuida das atribuições e funções da Lei Complementar em matéria tributária, em face de, até o presente momento, não ter sido editada lei dessa natureza dispendo sobre o IPVA.

Por fim, cremos que seja válido advertir que os princípios constitucionais tributários, que sem dúvida alguma se relacionam com a norma de incidência do IPVA, serão objeto de capítulo específico.

4.1 Perfil histórico do IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 2º da Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985 – EC nº 27/85 –, que adicionou o inciso III ao artigo 23 da Constituição Federal de 1967 – CF/67:

"Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

III – propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos".

A redação deste dispositivo assemelha-se àquela contida no artigo 155, inciso III, da Constituição Federal de 1988³⁴ – CF/88. Diferenciam-se, todavia, em relação à vedação da cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos, que, ao contrário da CF/67, não é mencionada pela atual Carta Constitucional. Na essência, as regras se equivalem, na medida em que explicitam a mesma materialidade: ser proprietário de veículo automotor.

Sobre o aspecto histórico do IPVA vale destacar que, em geral, os doutrinadores que se ocuparam do tema, notadamente aqueles que examinaram a sua incidência sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, estabeleceram uma relação de conexão entre o imposto e a Taxa Rodoviária Única – TRU – que foi instituída pelo Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969 – DL nº 999/69 –, por entenderem que o IPVA sucedeu a mencionada

³⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...); III - propriedade de veículos automotores".

taxa. No entanto, tais doutrinadores não fundamentam sua posição e não apresentam as razões jurídicas que os levaram a efetuar tal afirmação³⁵.

Este posicionamento foi, também, adotado pelo Supremo Tribunal Federal que, no Recurso Extraordinário nº 134.509–8/AM, estabeleceu relação de sucessão entre o IPVA e a TRU, que, juntamente com outros argumentos, serviu para fundamentar a decisão que afastou a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações. Confirma-se, por ser ilustrativo neste sentido, o seguinte trecho do voto lavrado pelo Ministro Francisco Rezek:

“Tentei saber, mediante pesquisa sobre a realidade objetiva, o que está acontecendo, qual a trajetória histórica da norma, e o que neste momento sucede sob o pálio da regra constitucional que atribui aos Estados competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Verifiquei que temos neste caso um imposto que, na trajetória constitucional do Brasil, sucede à Taxa Rodoviária Única, e não me pareceu, examinados os sucessivos textos constitucionais recentes que, em qualquer momento, tenha sido intenção do constituinte brasileiro autorizar aos Estados, sob o pálio do imposto sobre propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e de embarcações de qualquer calado.”

Esta questão nos parece merecer uma análise um pouco mais detida e rigorosa, na medida em que a suposta sucessão da TRU pelo IPVA é um dos argumentos utilizados pela parcela da doutrina e, como se viu acima, pelo próprio STF, ao sustentarem que o imposto de competência estadual não alcança a propriedade de aeronaves e embarcações.

A nosso ver, é provável que tal relação sucessória tenha sido estabelecida motivada pelo fato de ambas as espécies tributárias terem o mesmo sujeito passivo, qual seja, o proprietário de veículo automotor. Todavia, em nossa opinião, as semelhanças entre estas duas espécies tributárias terminam por aí. Isto porque, o critério material de cada uma das hipóteses de incidência são completamente diversos.

³⁵ São neste sentido as opiniões de Marcelo Viana Salomão, *Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves*, Marcelo Knoepfelmacher, *Aspectos da incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves* e Carlos Henrique da Fonseca, *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e a problemática das alíquotas diferenciadas quanto à procedência*.

Nesse sentido, a leitura do DL n° 999/69, em especial de seu artigo 1º, parágrafo 1º³⁶, revela, claramente, que a criação da TRU tinha como objetivo a instituição de uma única taxa que fosse uniforme em todo o território nacional, a fim de eliminar as diversas exações previstas por Estados e Municípios, as quais eram cobradas dos proprietários de veículos automotores terrestres, como forma de remuneração pela prestação de serviços públicos e pelo exercício do Poder de Polícia, relacionados ao registro anual e licenciamento de tais veículos.

Com efeito, como qualquer taxa, a TRU tinha como hipótese de incidência a atuação do Estado, por meio da prestação de um serviço público divisível, ou do exercício do Poder de Polícia, que se relacionavam com o registro e licenciamento do veículo automotor terrestre.

Vale dizer, portanto, que a TRU era a contraprestação devida pelo contribuinte, como forma de remunerar o Poder Público em face de sua atuação (registro e licenciamento de veículo automotor terrestre).

Todavia, de acordo com o quanto registrado acima, e como será melhor explorado no capítulo próprio, o critério material da hipótese de incidência do IPVA não se relaciona com a atuação estatal, mas sim, com a ação de um particular, qual seja, a de ser proprietário de veículo automotor.

Por isso, em nossa opinião, o IPVA não sucedeu a TRU, pois tais espécies tributárias possuem materialidades completamente diversas: o primeiro corresponde a uma exação que nasce de um típico comportamento de um particular – ser proprietário de veículo automotor –, enquanto a segunda caracteriza-se como a contraprestação devida pela atuação do Poder Público.

³⁶ "Art. 1º É instituída a Taxa Rodoviária Única, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional. § 1º A referida taxa, que será cobrada previamente ao registro do veículo ou à renovação anual da licença para circular, será o único tributo incidente sobre tal fato gerador"

Assim, do ponto de vista histórico, o IPVA não é sucessor da TRU, tratando-se, portanto, de novo tributo, da espécie imposto.

4.2. Matriz constitucional do IPVA

A Constituição Federal de 1988 trouxe consigo dispositivos relativos ao IPVA, de forma a manter este imposto na nova ordem constitucional inaugurada pela nova Carta Política.

Porém, cabe aqui uma advertência preliminar: muito embora o Sistema Tributário Nacional em vigor, como já observamos no item anterior, tenha positivado normas cuja redação é semelhante àquela que foi utilizada pela regra pertencente à ordem constitucional anterior (Constituição Federal de 1967) é importante firmar nosso posicionamento no sentido de que, agora, está a se tratar de novo tributo – imposto – que não pode ser confundido com a figura tributária de outrora, ainda que sua denominação e aspectos gerais sejam os mesmos de anteriormente.

Feita esta ressalva, cumpre-nos expor, nos seus exatos termos, a forma sintática escolhida pelo legislador constitucional para prever os preceitos fundamentais do IPVA no ordenamento jurídico brasileiro. Vejamos:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

III - propriedade de veículos automotores;

(...)

§ 6.º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização".

Eis o que diz o texto constitucional, sem mais nem menos, quando atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criar e cobrar o IPVA.

É de extrema importância atentar-se para o fato de que as proposições acima transcritas, muito embora sejam escassas do ponto de vista quantitativo, são as que devem conduzir a investigação científica sobre a espécie de exação da que ora cuidamos, por serem basilares da estrutura da regra matriz que se pretende construir.

Aliás, somos da opinião de que seja qual for a construção que se pretenda realizar no âmbito da Ciência do Direito, deverá ela partir das normas constitucionais, já que serão elas as delimitadoras do produto construído. Qualquer resultado em desacordo com a Constituição Federal está fadado à desconstrução.

A leitura do texto constitucional revela, desde logo, que dois critérios da regra matriz do IPVA mereceram, por parte do legislador constitucional, especial atenção: o material e o quantitativo. Vale dizer: foram-lhes feitas referências diretas. Vejamos.

Não nos parece resultar dúvidas quanto ao critério material possível da regra matriz do IPVA, já que a atribuição de competência aos Estados e ao Distrito Federal, para instituir e cobrar o respectivo imposto recai sobre a propriedade de veículos automotores. A questão que se coloca será melhor examinada em capítulo próprio. De toda a forma, cabe agora comentar que, segundo o texto da Carta, a ação passível de ser atingida pelo IPVA é ser proprietário de veículo automotor.

O outro elemento componente da regra matriz de incidência do IPVA a que a CF/88 fez referência explícita é a alíquota, estatuinto-se que sua graduação mínima, que deverá ser observada pelos entes tributantes, será estabelecida pelo Senado Federal e que poderá ser seletiva, a depender da função e da espécie do veículo automotor.

Vale a advertência: as alíquotas do IPVA, além de graduação mínima estabelecida pelo Senado Federal, poderão atender ao critério da seletividade, conforme a funcionalidade e a espécie do veículo automotor, o que não se pode confundir com progressividade.

É claro que os critérios material e quantitativo não são os únicos a serem tocados pelo texto constitucional. O são de forma explícita, como já mencionamos. Mas, ainda que de forma indireta, todos os outros elementos que compõem a regra matriz de incidência do IPVA sofrem a influência do quanto prescrito pela CF/88.

Neste sentido, várias são as questões que surgem a este respeito, como, por exemplo, quem é o sujeito passivo possível do IPVA, considerando que sua materialidade é ser proprietário de veículo automotor? Além disso, pode-se inquirir o que é veículo automotor, qual o local para qual este imposto será devido, além de quando isso ocorrerá.

Veja-se que estas poucas perguntas já suscitam reflexões sobre os outros elementos da regra-matriz objeto de estudo. E as respostas que serão encontradas, sejam elas quais forem, deverão ser construídas a partir do texto constitucional.

Mesmo não sendo de fundamental importância para a composição da regra matriz do IPVA, cumre-nos mencionar o quanto dispõe o inciso III, do artigo 158, da CF/88, já que o mesmo faz referência direta ao imposto, ao determinar que 50% do produto de sua arrecadação pertencem ao Município em que o veículo automotor estiver licenciado.

A nosso ver, trata-se de mera disposição de caráter organizativo e financeiro que, apesar de não se relacionar com a matéria aqui discutida, é merecedora de breve menção. Até porque, a destinação de parcela da arrecadação do IPVA é um bom exemplo da aplicação dos princípios da federação e da autonomia dos Municípios.

4.3. O art. 146 da CF/88 e a ausência de Lei Complementar sobre o IPVA

Ainda que indiretamente, outros dispositivos constitucionais estão relacionados com o IPVA, por se referirem aos impostos em geral. Dentre as regras que podem influenciar a construção da regra matriz de incidência da exação estadual objeto deste trabalho, é relevante destacar aquela contida no artigo 146 da CF/88.

A importância de se examinar o mencionado artigo, tendo como foco o IPVA, fica bastante evidente ao se constatar duas realidades: a primeira é a de que o artigo 146 da CF/88 prevê qual deve ser o conteúdo da lei complementar em matéria tributária, fazendo menção específica aos impostos previstos na Constituição; a segunda é o fato de não existir, no ordenamento jurídico brasileiro, uma lei complementar nacional relacionada ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Com efeito, a redação atual do artigo 146 da CF/88, dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, é a seguinte:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto

previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

De acordo com a alínea "a", do inciso III, do artigo 146, da CF/88, cumpre à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, definindo tributos e suas espécies e, especificamente em relação aos impostos, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Percebe-se, neste particular aspecto, que o artigo 146 deixa à cargo da lei complementar, no que tange aos impostos a que se refere a Carta Magna (dentre eles, o IPVA), a incumbência de definir alguns dos critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária, quais sejam, a hipótese de incidência, a base de cálculo e os contribuintes.

Todavia, como já mencionamos há pouco, não foi editada, até o presente momento, uma lei complementar nacional sobre o IPVA, na forma como previsto pelo artigo 146 da CF/88.

Diante dessa circunstância, entendemos que é válida a indagação sobre a legitimidade das previsões legais dos Estados e do Distrito Federal, que instituíram o IPVA sem que tal lei complementar tenha sido publicada pela União.

A tomada de posição sobre esta questão, a nosso ver, deve necessariamente levar em consideração a chamada competência legislativa tributária, que foi outorgada pela Constituição Federal à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal para, por meio de leis, criarem tributos.

Assim, para tanto, cumpre-nos, neste momento, adotar um conceito de competência legislativa tributária. Em sua clássica obra "Curso de Direito constitucional tributário", o professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA³⁷ a define como "a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos". Um pouco mais a diante, complementa a idéia enunciando que:

"Competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e alíquotas".

Sem destoar dessa lição, PAULO DE BARROS CARVALHO acrescenta uma importante característica à competência legislativa tributária, ao defini-la como "a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo"³⁸. O grifo é do texto original.

Não vemos óbices em adotar conceituação na linha dos mestres acima mencionados, de forma a definir a competência legislativa tributária como a aptidão ou capacidade outorgada pela Constituição para que sejam criados, por meio de leis, os tributos mencionados no texto constitucional.

Sob certo ângulo, pode-se afirmar, também, que a competência legislativa tributária é um poder concedido pela Constituição, às pessoas políticas, para que criem tributos, com o fim de que por meio do produto de sua arrecadação, garantam sua autonomia político-

³⁷Roque Antônio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 642.

³⁸Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 235

administrativa. Trata-se, portanto, de instrumento de que se dispõe para fazer valer os princípios federativo e da autonomia dos Municípios.

Pois bem. Existem autores que entendem não ser possível a instituição de qualquer tributo sem que previamente seja editada a lei complementar a que alude o artigo 146, III, "a". Essa é a opinião de EDUARDO FORTUNATO BIM³⁹, que a eleva ao *status* de garantia do sistema tributário e do próprio contribuinte:

"Lei complementar, como o próprio nome diz, é lei que contempla algo, no caso, a Constituição. Quem complementa preenche algo que está incompleto.

Mas complementar o que na Constituição? Simplesmente as competências tributárias? Acreditamos que não seja somente essa função. A *ratio* do requisito do artigo 146, III, *a* é a proteção do cidadão-contribuinte; por isso, a exigência da definição de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) e suas espécies (CIDE, contribuições a seguridade social, etc.). Por outro lado, esse dispositivo tem também a finalidade de proteger o próprio sistema federativo-tributário (estabilizar o sistema federativo-tributário), porque sem a definição dos aspectos básicos das espécies tributárias ocorreriam atritos tributários-federativos, ameaçando a principal fonte de autonomia da Federação, qual seja, a autonomia para instituir e arrecadar seus próprios tributos sem interferência dos outros entes federativos".

Compartilha dessa opinião REINALDO PIZOLIO JR.⁴⁰, para quem a edição de lei complementar, conforme o artigo 146, inciso III, "a" da CF/88, é imprescindível para que os entes tributantes emitam leis ordinárias instituindo tributos.

Em que pese as prestigiosas opiniões em contrário, não nos parece que o artigo 146 da CF/88 tenha veiculado uma regra cujo conteúdo seja o de vincular o exercício da competência tributária à obrigatoriedade da edição de lei complementar. O sentido de tal

³⁹ Eduardo Fortunato Bim. *A necessidade de lei complementar para instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: exegese do artigo 146, III, a da Constituição Federal*, pp. 8-9.

⁴⁰ Reinaldo Pizolio Jr. *Considerações acerca da Lei Complementar em matéria tributária*.

norma que entendemos ser possível se construir, a partir do texto constante no citado artigo, refere-se ao tipo de veículo introdutor adequado para ser utilizado quando se pretender definir tributos e suas espécies, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos.

Em nenhum momento o texto constitucional atrela a criação de tributos à previa edição de lei complementar com o conteúdo do artigo 146, III, "a", da CF/88. Caso tal vinculação de fato existisse, estaríamos diante de uma contradição sistêmica, na medida em que, por um lado, a atribuição de competência tributária visa proporcionar aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal autonomia financeira, como forma de garantir o pacto federativo; todavia, de outro lado, ao mesmo tempo, tal vinculação alijaria as pessoas políticas do pleno gozo de sua autonomia política.

Daí conclui-se que considerar possível o exercício da competência apenas após a edição de lei complementar implica, em um primeiro momento, admitir o pacto federativo, e, logo em seguida, negá-lo.

É nesta esteira a sucinta, porém certa, lição de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁴¹, quando cuida da facultatividade da competência legislativa tributária. Confira-se:

"Explicitando a idéia, os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital impedem que a lei complementar nacional estipule como as pessoas políticas exercitarão suas competências tributárias (aí compreendida a faculdade de não tributar ou tributar apenas parcialmente), que este é assunto sobre o qual elas próprias, como lhes faculta a Constituição, devem livremente deliberar".

Corroboram com a tese da desnecessidade de lei complementar para o exercício da competência MARCELO KNOEPFELMACHER⁴² e JOHNSON NOGUEIRA BARBOSA

⁴¹Roque Antônio Carrazza. *Curso de Direito constitucional tributário*, p. 642.

⁴²Marcelo Knoepfelmacher. *Aspectos da incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves*, pp. 215-230.

que, em excelentes trabalhos, abordam o tema de forma bastante precisa. Deste último, são salutares os seguintes esclarecimentos⁴³:

"Parece não haver dissenso em se ter como função básica das normas gerais a harmonização do sistema, evitando-se que o mesmo assunto ou instituto tenha tratamento díspar, a depender de cada legislador tributário. Esta função de harmonização é imprescindível num sistema tributário federativo. (...) Por conseguinte, o conteúdo das normas gerais de direito tributário são as matérias de teoria geral do direito tributário, não se dirigindo especificamente a determinado tributo ou a determinada competência tributária. (...) Daí o caráter nacional atribuído às normas gerais de direito tributário, à medida que elas não dizem respeito a ordens parciais, central ou local, mas à ordem global, do Estado Nacional"

(...)

Pergunta-se: E enquanto não forem editadas as leis complementares, ficam as entidades tributantes obstadas de exercer competência, até que o Congresso as edite? A resposta só pode ser negativa, uma vez que, atribuída a competência, cabe a seu titular exercê-la."

É oportuno lembrar que a competência legislativa tributária sofre, fundamentalmente, as restrições que foram postas pelos artigos 150 a 152 da Carta Magna. Ali estão elencadas as limitações constitucionais ao poder de tributar que a própria Constituição impõe às pessoas políticas para o exercício de sua aptidão para criar tributos.

Dentre tais limitações, em sua grande parte previstas na forma dos princípios que serão examinados mais a frente, não se encontra a necessidade de existência de lei complementar definindo tributos e suas espécies, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes de impostos.

Ademais, há de se observar o parágrafo 3º do artigo 24 da Constituição Federal/88 e o parágrafo 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que, a nosso ver, dirimem quaisquer dúvidas que se possam ter a respeito do assunto, ao estabelecerem que "inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa

⁴³Johnson Barbosa Nogueira, *Lei complementar e a competência legislativa estadual*, p. 138.

plena, para atender a suas peculiaridades” e que “promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”.

Foram estes, aliás, os fundamentos jurídicos do acertado entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal quando a questão foi examinada pela Corte. Para arremate deste capítulo, confira-se a ementa do Acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 236.931-8/SP:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 236.931-8 SÃO PAULO

RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO

RECORRENTES: ELISABETE FRANCISCO E OUTROS

ADVOGADOS: ROBERTO CORREIA DA SILVA GOMES CALDAS E OUTRO

RECORRIDO: ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADA PGE-SP - VELA HELENA PEREIRA VIDIGAL BUCCI

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. LEI Nº 6.606/89, COM AS ALTERAÇÕES DAS LEIS Nº 7.002/90 E 7.644/91. PRETENSÃO INCOMPATIBILIDADE COM AS NORMAS DOS ARTS. 24, § 3º; 150, II E IV, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO.

Descabimento da alegação, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o artigo 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1988 (caput).

Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu § 3º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4º), ainda não editada.

A única exceção foi relativa ao novo ICMS, cujas normas gerais foram estabelecidas, em caráter provisório, por meio de convênio celebrado pelos Estados (§ 8º).

Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo.

Recurso não conhecido."

Encerrando definitivamente esta questão, o Pretório Excelso decidiu no sentido de que a criação do IPVA, pelos Estados e pelo Distrito Federal, não depende da existência previa de lei complementar. Até porque, do contrário, limitada estaria, a nosso ver, a plena competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição do gravame.

5. Princípios jurídicos constitucionais e o IPVA

Como em qualquer trabalho científico que envolva normas jurídicas, convém verificar os chamados princípios jurídicos constitucionais, que exercerão inevitável influência na delimitação e definição dos conceitos relacionados aos critérios da regra matriz de incidência IPVA.

Apesar de não ser o foco do presente trabalho, discorrer sobre alguns dos princípios jurídicos constitucionais aplicáveis ao imposto, definindo conceitos úteis aos nossos propósitos, requer uma prévia e breve explanação do que se entende por tal objeto.

Por isso, antes de tecermos considerações acerca do conteúdo de alguns dos princípios jurídicos constitucionais que entendemos relevantes para a compreensão do IPVA, estamos convictos de que é válido delimitar o conceito do termo princípio jurídico.

5.1. Os princípios jurídicos constitucionais enquanto normas jurídicas

Não parece haver discórdia dentre os estudiosos quanto à natureza normativa dos princípios jurídicos⁴⁴. Estes são autênticas normas jurídicas, que são alçadas pela doutrina a um patamar diferenciado em comparação às meras regras jurídicas.

Faz todo o sentido qualificar os princípios jurídicos como espécie do gênero norma jurídica, na medida em que se estabeleceu como pressuposto que o sistema jurídico é composto apenas por elementos normativos. É inconcebível, portanto, imaginar que possa existir outro elemento no interior do sistema jurídico que não sejam normas jurídicas. Foi essa a conclusão alcançada por PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵ quando tratou dos princípios jurídicos:

⁴⁴ Nesse sentido são as conclusões de Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, Roque Antônio Carrazza, *Curso de direito constitucional* e Robert Alexy, *Teoria dos direitos fundamentais*.

⁴⁵ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 252.

“O corolário natural de tudo quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como, por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas, co-participando da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações lingüísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque “princípios” são “normas jurídicas” carregadas de forte conotação ideológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.”

Temos para nós, portanto, que os princípios jurídicos são normas que, como quaisquer outras, habitam o sistema jurídico. Entretanto, essa conclusão implica, necessariamente, diferenciar os princípios da outra espécie de normas jurídicas, que são designadas pelos estudiosos como meras regras.

Sobre este aspecto em particular, é lícito afirmarmos que variam os critérios utilizados pela doutrina para diferenciar os princípios das regras. Uma primeira opinião que entendemos valiosa é a de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴⁶, para quem o princípio jurídico é “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

É possível concluir que, na opinião do professor da PUC/SP, os princípios contrapõem-se às regras por duas razões: por serem comandos de grande generalidade, o que equivale a dizer que se direcionam a um conjunto indeterminado de fatos e regras, e por vincularem a interpretação e aplicação de outras normas jurídicas.

⁴⁶ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 39.

Complementando a linha de argumentação que vê os princípios como normas de grande generalidade, sustenta ROBERT ALEXY que “tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser”. Além disso, para este estudioso, a diferença entre regras e princípios é sobretudo qualitativa, mas também de grau em sua aplicação. Enquanto princípios são “mandamentos de otimização”, na medida em que “ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, as regras, por sua vez, “são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas”⁴⁷.

Estas afirmações do professor alemão da teoria dos direitos fundamentais levam-nos a crer que esse “algo”, que deve ser realizado em grande medida, significa os valores sociais considerados importantes por uma determinada comunidade de indivíduos que estão sujeitos a um sistema jurídico de normas. Dessa forma, os princípios seriam normas que buscam a realização de tais valores no maior grau possível, o que a nosso ver atribui-lhes um caráter finalístico. Já as regras, se válidas, devem ser aplicadas, por possuírem determinações que necessitam ser atendidas.

O caráter finalístico dos princípios que identificamos na tese defendida por ROBERT ALEXY, encontra eco nos estudos que vêm sendo desenvolvidos por HUMBERTO ÁVILA. Isto porque, por um lado, o jurista gaúcho reconhece que os princípios são normas jurídicas, apesar de rechaçar os critérios tradicionais de diferenciação com as demais regras. De toda a forma, para este autor, “enquanto *as regras são normas imediatamente descritivas*, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, *os princípios são normas imediatamente finalísticas*, já que estabelecem um

⁴⁷ Robert Alexy, *Teoria dos direitos fundamentais*, pp. 87, 90–91. Entendemos que o trecho a seguir é bastante ilustrativo, valendo sua reprodução: “O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais nem menos. Regras contém, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou um princípio”.

estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos”⁴⁸. Os destaques são do original.

Outro ponto importante da teoria desenvolvida por HUMBERTO ÁVILA é a distinção entre princípios e postulados normativos. Estes últimos, ao contrário dos princípios, instituem critérios de compreensão e de aplicação de outras normas. Vale dizer, não são normas imediatamente finalísticas e, portanto, não devem ser confundidos com os princípios⁴⁹. Confira-se:

“A interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições essenciais dá-se o nome de *postulados*. Há os postulados meramente hermenêuticos, destinados a compreensão em geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação correta. Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas.”

É válido examinar, ainda, a opinião do professor PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem os princípios são normas jurídicas “carregadas de conotação ideológica”, que trazem estampadas os valores que a sociedade quer ver realizados. Em sua opinião, os princípios orientam a interpretação das demais normas jurídicas e atribuem um caráter unitário ao sistema⁵⁰.

É importante registrar, também, que no entendimento do catedrático da USP e da PUC/SP, o termo “princípio” é utilizado para, indistintamente, designar tanto os valores como

⁴⁸ Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, p. 71.

⁴⁹ Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, pp. 121–122.

⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 257. “Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado de feixes de normas. Exercem eles uma relação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.”

os chamados limites objetivos, os quais estatuem procedimentos de aplicação de normas com o fim de buscar a realização de valores⁵¹:

“Os ‘limites objetivos’ distinguem-se dos valores, pois são concebidos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, são procedimentos, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata, que são os fins para os quais estão preordenados os procedimentos. Os princípios de direito tributário, por seu turno, geralmente se expressam como ‘limites objetivos’, posto como sobre-regras que visam a implementar os valores estipulados no ordenamento jurídico.”

Vê-se, portanto, que na teoria proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO estão sob o manto do termo “princípios” os próprios valores (elemento axiológico) e os limites objetivos, que nada mais são do que diretrizes, vale dizer, procedimentos que devem ser observados na aplicação de normas, visando a realização de um determinado fim (o valor em si).

A decomposição do uso do termo “princípio” em valores e limites objetivos, levados a cabo por PAULO DE BARROS CARVALHO, em nosso entendimento, encontra alguma semelhança com as conclusões alcançadas por HUMBERTO ÁVILA. Isto porque, como visto mais acima, esse autor também diferencia os princípios propriamente ditos (normas finalísticas) dos postulados normativos (normas que estipulam critérios de compreensão e de aplicação de outras normas).

Estamos convencidos, portanto, de que os princípios são normas jurídicas de estrutura, concebidas como significações construídas a partir dos textos do Direito positivo, e estruturalmente constituídas na forma lógica de hipótese e consequência.

⁵¹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 159. “Em Direito, utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.”

Além disso, entendemos extremamente úteis as diferenciações realizadas por HUMBERTO ÁVILA e PAULO DE BARROS CARVALHO, ao segregar dentre os princípios normas que contenham um valor, estampando um determinado fim a ser alcançado, daquelas que estabelecem meros critérios objetivos para a aplicação de outras normas, ainda que se voltem a atingir determinados fins e valores.

5.2. Alguns princípios jurídicos constitucionais referentes ao IPVA

Advertimos, anteriormente, que serão objeto de estudo alguns dos princípios constitucionais aplicáveis ao IPVA. A seleção de uns em detrimento de outros é necessário em razão da objetividade e utilidade deste passo no bojo deste trabalho.

Isso porque, a rigor, todos os princípios presentes na Constituição Federal de 1988 são aplicáveis aos tributos previstos por este mesmo diploma legal, em maior ou menor medida, direta ou indiretamente. Tal fato é consequência de o sistema jurídico ser uno e indivisível, não obstante a Ciência do Direito realize segmentações com fins estritamente cognoscentes.

Assim, em última análise, todas as normas jurídicas, sejam elas princípios ou meras regras, influenciam na construção e interpretação da regra matriz de qualquer tributo. Todavia, para o escopo que foi proposto neste trabalho, o exame de todos os princípios constitucionais, que de alguma forma se relacionam com a regra matriz do IPVA, significa um longo e árduo trabalho que, ademais disso, transcende o objeto do presente estudo.

Por isso, preferimos tecer comentários acerca daqueles princípios que se relacionam de forma mais íntima com a regra matriz de incidência do IPVA que pretendemos construir, e que serão determinantes para as observações que faremos ao longo deste trabalho.

5.2.1. Princípio da Federação

O primeiro princípio que vale a nossa referência é o da Federação, ou princípio federativo. Sua matriz legal é o *caput* do artigo 1º, da Constituição Federal de 1988⁵².

O conceito de Federação foi muito bem definido por ROQUE CARRAZZA que, após advertir que cada Federação possui uma “fisionomia própria”, em razão de seu ordenamento jurídico, dispõe que⁵³:

“De qualquer modo, podemos dizer que *Federação* (de *foedus, foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União.” (Destaques do autor)

A definição é irretocável e salienta o núcleo de tal princípio. Se por um lado, cada uma das entidades políticas (Estados e o Distrito Federal), que compõem a Federação, unem-se formando uma nova entidade (a União), para a qual serão concedidas certas competências em prol de todas as unidades federadas, por outro lado, estas não perdem suas autonomias político-administrativas, conservando as incumbências que não foram delegadas à União.

O conteúdo do princípio federativo, posto acima, é importante na medida em que justifica a necessidade de que os entes federados tenham reservados para si a competência constitucional para instituir tributos, dentre eles os impostos, com o fim de que possam auferir recursos financeiros, que permitam a realização e consecução de seus objetivos. Assim, a outorga de competência aos Estados da Federação e ao Distrito Federal para que instituam a regra matriz do IPVA é um exemplo típico da finalidade do princípio federativo.

⁵² “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...).”

⁵³ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, pp. 125–126.

5.2.2. Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária está expressamente encartado no artigo. 150, inciso I, da CF/88⁵⁴. Tal referência provoca, desde logo, comentários perplexos por parte da doutrina, em vista de sua coexistência com o mandamento do artigo. 5º, inciso II, também da Carta Magna, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Para alguns, a repetição é desnecessária, sendo bastante a menção do inciso II do artigo 5º⁵⁵ para que ninguém seja compelido a pagar tributo que não tenha sido criado ou majorado sem lei prévia que assim estabeleça.

A este respeito, dada a experiência brasileira em termos de tributação, entendemos que a norma constitucional do princípio da legalidade estritamente tributária, contida no artigo 150, inciso I, é salutar, já que nova barreira ao anseio arrecadatário foi criada. E mesmo assim, não são poucos os exemplos de cobranças de tributos em que o princípio da legalidade foi de alguma forma violado.

Em termos práticos, o conteúdo deste princípio é bastante claro: não se pode exigir ou aumentar qualquer tributo que não tenha sido criado ou majorado por meio de lei. Essa definição requer, entretanto, algum aprofundamento de investigação para se apurar as suas consequências.

Com efeito, a doutrina, de um modo geral, atribui ao princípio da legalidade tributária pelo menos duas dimensões: uma formal e outra material. Do ponto de vista formal, a finalidade de tal princípio é garantir que a tributação seja estabelecida por meio da produção de lei, assim entendida o veículo introdutor de normas produzido por órgão credenciado para tanto, resultado de um procedimento previsto em norma jurídica. Ou seja, é constitucional a

⁵⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)”

⁵⁵ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 174 e Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 247.

exigência ou aumento de tributo que tenha sido criado por agente competente e procedimento adequado, definidos em norma de procedimento.

Parece-nos que a lei a que se refere o artigo 150, inciso I, é a ordinária, já que a Constituição reservou à lei complementar determinadas competências que lhe foram expressamente designadas.

Já no que toca ao aspecto material do princípio da legalidade tributária – que a nosso ver está implícito no comando constitucional –, cremos que a lei (veículo introdutor) que cria o tributo deve conter todos os elementos necessários para que seja construída a respectiva regra matriz de incidência tributária. Vale dizer, deverão estar presentes todos os critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) que compõem a regra matriz de incidência tributária.

Este segundo aspecto (material) do princípio da legalidade, por demais das vezes, é considerado por alguns doutrinadores como princípio autônomo decorrente da legalidade, sendo por eles designado como princípio da tipicidade tributária.

De toda a forma, importa registrar que esses dois limites contidos na extensão do princípio da legalidade – formal e material – devem ser observados pelos entes tributantes. Consequentemente, cumpre aos Estados e ao Distrito Federal observá-los quando instituírem a regra matriz do IPVA.

5.2.3. Princípio da igualdade tributária

A exemplo do que ocorre com o princípio da legalidade, duas são as passagens na Constituição Federal de 1988 que se referem expressamente ao princípio da igualdade: uma no *caput* do artigo 5º, de cunho geral, que, como se sabe, possui o *status* de direito fundamental; e outra, no inciso II, do artigo 150, por meio do qual se veda a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida

qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A todo o rigor, o princípio da igualdade, seja a sua versão geral prevista no *caput* do artigo 5º, seja a tributária contida no inciso II, do artigo 150, estabelece que todos são iguais perante a lei. Tal tratamento isonômico é formal e está dirigido ao legislador que, ao criar normas, deve atentar para este verdadeiro valor.

É preciso atentar para o fato de que a redação do inciso II, do artigo 150 da CF/88, por um lado, expressamente rechaça o tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontrem em situação semelhante; o que, por outro lado, autoriza dizer que se admite o tratamento desigual entre os contribuintes que não se encontrarem em situação equivalente.

Ou seja, a igualdade prevista na Constituição Federal de 1988 permite o tratamento desigual entre aqueles que se encontram em situações desiguais. Nesta ótica, vale, portanto, a máxima de que a isonomia refere-se em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam.

Todavia, não nos parece ser esta a solução definitiva para a questão da igualdade. Mais do que tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na proporção da desigualdade, o conteúdo jurídico deste princípio revela uma autêntica e apurada técnica para a verificação da viabilidade do tratamento isonômico entre os sujeitos de direito.

Tal conteúdo jurídico foi teorizado de forma precisa pela insuperável obra de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁵⁶, que estabeleceu critérios seguros para se verificar se determinada desigualdade reservada pela norma jurídica é isonômica ou não. Com efeito, o ilustre professor aponta que atende aos anseios da isonomia determinado tratamento desigual, estabelecido pela norma jurídica, quando:

⁵⁶ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*.

- (i) não for aplicável de modo absoluto a apenas um único indivíduo;
- (ii) as pessoas ou fatos, objeto do tratamento desigual, sejam de fato distintos, possuindo características que os diferenciam dos demais;
- (iii) há uma correlação lógica entre os elementos diferenciadores colhidos e a distinção efetivamente realizada pela norma; e
- (iv) a correlação lógica entre o elemento diferenciador e o tratamento desigual estiver de acordo com os interesses protegidos pela Constituição.

Se voltarmos nossas atenções novamente para a redação do inciso II, do artigo 150, da Carta Magna, é possível apreender que a norma jurídica não poderá estabelecer como critério diferenciador, que fundamente tratamento desigual, a ocupação profissional ou a função exercida pelo contribuinte.

É certo, portanto, que também a regra matriz de incidência tributária do IPVA, normatizada pelos Estados da Federação e pelo Distrito Federal, deve atender ao quanto estabelecido pelo princípio da igualdade tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

5.2.4. Princípio da irretroatividade da lei tributária

De acordo com o inciso III, alínea “a”, do artigo 150, CF/88, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O limite objetivo estipulado pelo dispositivo acima mencionado está em perfeita consonância com o inciso XXXVI, do artigo 5º, da Carta Magna, segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

A nosso ver, o conteúdo jurídico do princípio da irretroatividade da lei tributária corresponde à impossibilidade de que a efetiva ocorrência do comportamento, descrito no

critério material do antecedente da regra matriz de incidência tributária, seja colhido como fato jurídico tributário antes da vigência da mencionada regra matriz.

Em outros termos: a ocorrência de um determinado fato, que mais tarde vier a compor a hipótese de incidência de uma norma que institui um tributo, não poderá ensejar a exigência de tal exação.

Em vista da objetividade e clareza desta regra, nos parece desnecessário alongarmos as discussões a seu respeito, sendo bastante concluir que a ocorrência da ação prevista no critério material da regra matriz do IPVA só poderá ensejar a sua cobrança após o início da vigência da lei que introduzir tal regra no ordenamento jurídico.

5.2.5. Princípio da anterioridade da lei tributária

O princípio da anterioridade também se mostra um verdadeiro limite objetivo à tributação, na medida em que se veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (artigo 150, inciso III, “b”, da Constituição Federal de 1988).

Seu conteúdo jurídico também nos parece simples, na medida em que se pode estabelecer que a exigência de tributos deve ocorrer sempre no ano seguinte ao de sua instituição ou majoração. Da mesma forma, seu objetivo é bastante claro: evitar que os contribuintes sejam surpreendidos com exigências tributárias no mesmo momento em que são instituídas.

Estão ressalvados dessa regra, de acordo com o parágrafo 1º, do artigo 150, da CF/88, os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (artigo 148, I, da CF/88), os impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (artigo 153, I, da CF/88), sobre a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (artigo 153, II, da CF/88), sobre

produtos industrializados (artigo 153, IV, da CF/88), sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – popularmente conhecido como IOF – (artigo. 153, V, da CF/88) e o imposto extraordinário na iminência ou no caso de guerra externa (artigo 154, II, da CF/88). Tal ressalva estende-se ainda às contribuições sociais de que trata o artigo 195, da CF/88, conforme estipula o parágrafo 6º deste mesmo artigo.

Fica claro, portanto, que a regra matriz do IPVA está sujeita ao limite objetivo da anterioridade, sendo assim necessária a sua instituição legal no ano anterior aquele em que se pretenda exigí-lo.

5.2.6. Princípio da anterioridade nonagesimal da lei tributária

O princípio da anterioridade nonagesimal foi inserido no contexto constitucional por meio da inclusão da alínea “c” ao inciso III, do artigo 150, da Carta Magna, também como um limite objetivo à tributação:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado disposto na alínea b;”

Por essa regra, os tributos em geral não só devem ser cobrados apenas no exercício seguinte ao da aprovação da lei que os instituiu/majorou, como também noventa dias após essa data. Vale dizer: a todo o rigor, a regra geral para a cobrança de tributos, no que tange ao tempo, determina que seja no ano seguinte ao de sua instituição, após decorridos noventa dias da data da publicação do veículo introdutor da regra matriz no ordenamento jurídico.

Também em relação à denominada anterioridade nonagesimal, há exceções previstas pela Constituição na segunda parte do parágrafo 1º, do artigo 150. Tal limite não se aplica aos empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (artigo 148, I, da CF/88), aos impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (artigo 153, I, da CF/88), sobre a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (artigo 153, II, da CF/88), sobre a renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, III, da CF/88), sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF – (artigo 153, V, da CF/88), ao imposto extraordinário na iminência ou no caso de guerra externa (artigo 154, II, da CF/88) e à fixação das bases de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores (artigo 153, III, da CF/88) e propriedade predial e territorial urbana (artigo 156, I, da CF/88).

Com a conjugação das regras da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, vê-se que o IPVA está sujeito a dois regimes contraditórios. Isso porque, de um lado, a sua cobrança só pode ser levada a cabo no exercício financeiro seguinte ao da sua instituição e ao lapso temporal de noventa dias. Por outro lado, a fixação de sua base de cálculo, em que pese deva ocorrer no ano anterior ao de sua cobrança, pode se dar a menos de noventa dias de sua exigência.

Todavia, de acordo com o quanto foi examinado e desenvolvido nos capítulos 2 e 3 do presente trabalho, concluímos que a regra matriz de incidência tributária se organiza estruturalmente na forma de uma norma geral e abstrata, em cujo conseqüente está prevista uma relação jurídica possível de ser estabelecida por sujeitos indeterminados.

Além disso, firmamos o entendimento de que, assim como o antecedente, o conseqüente da regra matriz de incidência pode ser didaticamente segregado em critérios, quais sejam, o pessoal e o quantitativo. Quanto a este último, viu-se que o mesmo constitui-se da alíquota e da base de cálculo do tributo.

Se assim é, pode-se concluir que a base de cálculo é elemento determinante da regra matriz de incidência tributária, por fazer parte de seu consequente, sendo ilógico que se possa criar tal regra sem que em sua previsão esteja fixada a base de cálculo.

Em outras palavras, para que uma determinada regra matriz de incidência tributária seja instituída, faz-se necessária a previsão de sua base de cálculo no veículo que a introduzir no ordenamento jurídico.

Ora, se a cobrança do IPVA só pode ocorrer noventa dias após a publicação da lei que o instituiu (o que significa prever todos os seus elementos constitutivos, dentre os quais a sua base de cálculo) e no exercício seguinte, não é logicamente possível que a base de cálculo não atenda à anterioridade nonagesimal, já que, do contrário, estaria comprometida a própria instituição do imposto.

Em outro giro: para instituir o IPVA é necessário fixar sua base de cálculo. Se a instituição de tal imposto está sujeita à anterioridade nonagesimal, não há como a fixação da sua base de cálculo também não se submeter a tal regra.

Por isso, nos parece contraditória a aplicação de tais regras ao IPVA na forma como está previsto na Constituição Federal. A nosso ver, a solução jurídica mais conveniente para tal questão é aplicar a regra da anterioridade nonagesimal também à fixação da base de cálculo de tal imposto.

5.2.7. Princípio da capacidade contributiva

A doutrina brasileira⁵⁷ em geral aponta duas concepções para o princípio da capacidade contributiva. A primeira, denominada absoluta, relaciona-se com o caráter econômico que devem ter os fatos que compõem as hipóteses de incidência dos impostos.

⁵⁷ Falamos de Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e Regina Helena Costa.

Para REGINA HELENA COSTA, “fala-se em *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza”⁵⁸.

Assim, os fatos que ensejam a tributação por meio de impostos devem ser apreciáveis economicamente, consistindo-se em manifestações de riqueza. Exemplificando: de acordo com essa concepção, atende ao princípio da capacidade contributiva a previsão legal que institui o IPVA tendo como hipótese de incidência a ação de ser proprietário de veículo automotor, já que tal fato possui conteúdo econômico e é presuntivo de riqueza por parte daquele que exerce a propriedade sobre tal bem.

Por outro lado, não atenderia ao princípio em exame a norma que instituísse um imposto qualquer, prevendo-se no antecedente da norma, o fato de possuir cabelos curtos, já que o mesmo não tem o condão de refletir uma determinada condição econômica capaz de se sujeitar à tributação.

O princípio da capacidade contributiva é definido, também, sob uma perspectiva relativa, ou subjetiva, que se relaciona com o sujeito passivo da tributação: “expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”⁵⁹.

É importante notar que tal aptidão para custear a coisa pública, por meio do pagamento de impostos, é encarada de forma objetiva, não sendo relevante a real situação econômica do contribuinte, mas sim a manifestação econômica do fato por ele praticado (fato este que, como se viu acima, possui conteúdo econômico). É nesta esteira a manifestação de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁶⁰ quando afirma que:

“A capacidade contributiva a que alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva* e não *subjetiva*. É *objetiva* porque *não* se refere às condições econômicas reais de cada

⁵⁸ Regina Helena Costa, *Princípio da capacidade contributiva*, p. 27.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 27.

⁶⁰ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional*, p. 91.

contribuinte, individualmente considerado, mas à suas *manifestações objetivas de riqueza* (...).” (Destques do original)

É por isso mesmo que o proprietário de automóvel importado do exterior, por exemplo, cujo valor da imposição tributária costuma ser mais elevada do que o de origem nacional, não pode eximir-se do pagamento do IPVA, alegando estar desempregado, ou que não possui recursos financeiros para tanto. O simples fato de ser proprietário de veículo automotor de tal estirpe é uma manifestação de riqueza, a qual é o alvo da tributação por tal imposto.

Neste particular aspecto, o professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA salienta que, nos impostos que gravam a propriedade, tais como o IPVA, IPTU e o ITR, a capacidade de contribuir com os cofres públicos revela-se com o próprio bem⁶¹.

Por outro lado, o aspecto relativo da capacidade contributiva revela-se como um verdadeiro limite à tributação, na medida em que a exigência de montantes a título de impostos não pode ultrapassar a capacidade de o contribuinte contribuir com o erário.

5.2.8. Princípio do não confisco

O inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, proclama que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Ainda que não se pretenda realizar maiores aprofundamentos sobre o conceito de confisco, entendemos que é útil mencionarmos esse princípio, na medida em que, a nosso ver, está intimamente ligado com a capacidade contributiva.

⁶¹ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional*, p. 92.

De fato, se a tributação deve atingir o contribuinte de tal forma que não seja ultrapassada a sua capacidade de contribuição com o erário público, é crível afirmar que qualquer exação que extrapole este limite terá efeito confiscatório.

Neste aspecto em particular, é válido mencionar que o Supremo Tribunal Federal – STF – no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI – nº 1.075/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, definiu quando a tributação passa a ter efeito confiscatório. De acordo com a ementa da decisão, a proibição constitucional do efeito confiscatório “nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

O efeito confiscatório, portanto, relaciona-se com a desmedida expropriação dos bens do contribuinte, seja seu patrimônio ou rendimento, de forma a comprometer suas necessidades básicas ou inviabilizar a sua atividade econômica de subsistência.

5.2.9. Princípio da territorialidade da tributação

Apesar de este princípio não estar expressamente estampado em um dos artigos da Constituição Federal de 1988, havendo apenas referência explícita no artigo 102, do Código Tributário Nacional⁶², seu conteúdo pode ser deduzido das normas relacionadas à competência tributária para criar tributos.

⁶² “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Assim, na medida em que foram atribuídas específicas competências para a criação de tributos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, as leis que tais pessoas políticas editarem produzirão efeitos apenas nos limites de seus respectivos territórios .

5.2.10. Princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens

É válido advertir que este princípio encontra letra no artigo 152 da Carta Magna, proclamando que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Vemos que é possível traçar um paralelo entre este princípio e o da igualdade, visto mais acima, na medida em que a procedência ou destino dos bens e serviços não pode ser eleito como critério de tratamento desigual para efeitos da tributação. Vê-se, assim, que a não discriminação tributária em vista da origem ou procedência dos bens e serviços é corolário do princípio que prega a isonomia.

Em vista de tal limitação, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem graduar, para mais ou para menos, seus tributos com vistas a privilegiar certos serviços e bens em detrimento de outros, tendo por base a origem ou a destinação dos mesmos. Em outro giro, não se pode estabelecer diferentes alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos tendo por justificativa a destinação ou a origem do produto da atividade econômica.

5.2.11. Princípio da seletividade

O princípio da seletividade não está disposto na Constituição Federal de 1988 de forma individualizada. Faz-se referência a esse limite objetivo quando se cuida de impostos específicos, como é o caso do artigo 155, parágrafo 6º, inciso II, que atribuiu ao IPVA um

potencial caráter seletivo ao proclamar que este imposto poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Em geral, os impostos possuem caráter fiscal, vale dizer, são utilizados para angariar recursos aos cofres das entidades estatais, permitindo que estes financiem suas atividades essenciais. Todavia, em alguns casos, mais do que o meio pelo qual as pessoas jurídicas de direito público dispõem para obter dinheiro, os impostos podem adquirir uma função extrafiscal, com o fim de intervirem na economia e na própria sociedade.

Um dos instrumentos mais utilizados para atribuir feição extrafiscal aos impostos é a seletividade. Assim, de acordo com este princípio, a tributação será mais ou menos onerosa a partir de um critério de seleção, com o fim de estimular ou desencorajar determinadas situações relativas à sociedade ou à economia.

No caso da regra matriz de incidência do IPVA, as alíquotas estabelecidas pelos Estados e pelo Distrito Federal poderão ser diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo automotor. Vê-se que não se trata de norma constitucional obrigatória, mas meramente facultativa, dando margem de discricionariedade à administração pública.

6. Critério material

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso III, já adiantou o critério material possível para o antecedente da regra matriz do IPVA: ser proprietário de veículo automotor. E assim pensamos em vista da redação do dispositivo constitucional, segundo a qual “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre propriedade de veículos automotores”.

Eis aí a ação – ser proprietário – e seu respectivo complemento – veículo automotor – que requerem uma análise da extensão de seus termos, a fim de que seja delimitado o comportamento suficiente e necessário para ensejar a tributação pelo IPVA.

Por isso, em vista da já apontada vaguidade e ambiguidade dos termos “propriedade” e “veículo automotor”, importa realizar a sua análise semântica, por meio do estudo das definições que constam nos dicionários, e pragmática, verificando o sentido atribuído a tais termos pela jurisprudência dos tribunais superiores.

6.1. A expressão “ser proprietário”

Não se tem muitas dúvidas de que ser proprietário de alguma coisa é exercer sobre ela a propriedade. Afinal, a palavra proprietário claramente designa o sujeito que exerce a propriedade sobre um determinado objeto.

Nesta esteira, uma primeira conotação que se pode estabelecer da expressão “ser proprietário” refere-se a relação que alguém – o proprietário – mantém com um determinado objeto, que àquele pertence.

Vê-se, desde logo, que a propriedade é uma relação de pertencibilidade que se estabelece entre um sujeito e um objeto, a qual é amplamente respaldada pelo Direito positivo

brasileiro, na medida em que o direito ao exercício da propriedade é constitucionalmente garantido no artigo 5º, inciso XXII, da Carta Política.

Dentre as muitas acepções dadas por DE PLÁCIDO E SILVA⁶³ ao termo “propriedade”, é útil destacar aquela que justamente demonstra a relação de pertencimento que indicamos acima. Veja-se:

“Mas, conceituada como instituição jurídica, é compreendida como o *próprio direito exclusivo* ou o *poder absoluto e exclusivo*, que, em caráter permanente, se tem sobre a coisa que nos pertence.” (Destques do original)

No que tange ao conteúdo da relação de propriedade que se estabelece entre o proprietário e o objeto possuído, nos fornece caminho seguro o *caput* do artigo 1.228, do Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406/2002, segundo o qual “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

E é nesse mesmo sentido que desenvolve o tema DE PLÁCIDO E SILVA⁶⁴, ao expor os elementos componentes da propriedade:

“No direito de propriedade, encontram-se integrados os direitos de ser *usada a coisa*, conforme os desejos da pessoa a quem pertence (*jus utendi* ou direito de uso), o de fruir e gozar a coisa (*jus fruendi*), tirando dela todas as utilidades (proveitos, benefícios e frutos), que dela possam ser produzidas, e o de dispor dela, transformando-a, consumindo-a, alienando-a (*jus abutendi*), segundo as necessidades ou a vontade demonstrada.”

É possível concluir, portanto, que a relação de propriedade constitui-se na faculdade do proprietário de usar, gozar e dispor do objeto, podendo reavê-lo daquele que injustamente o possua.

⁶³ De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, p 477.

⁶⁴ *Ibidem*.

Em vista do teor da norma constitucional e do conteúdo legal que se atribui à propriedade, entendemos que a regra matriz do IPVA que vier a ser instituída pelos Estados e pelo Distrito Federal, só se pode prever, como critério material, a relação de pertencimento entre um veículo automotor e um sujeito – proprietário – que permite a este usar, gozar, fruir e dispor do mesmo.

Em relação a este tema, vale salientar a disposição do artigo 2º da Lei nº 7.543/88, do Estado de Santa Catarina, que institui o IPVA naquela unidade federada. De acordo com a redação do mencionado artigo 2º, o imposto “tem como fato gerador a propriedade, plena ou não, de veículos automotores de qualquer espécie”.

Parece-nos que não há maiores problemas no dispositivo construído pelo legislador catarinense, na medida em que a propriedade pode ser exercida de forma não plena. Isso porque, pode a mesma ser limitada ao se restringir temporariamente um dos direitos a ela inerentes. Ou seja, o sujeito, apesar de proprietário, pode não ter a efetiva possibilidade de usar, gozar, fruir e dispor do veículo automotor em hipóteses específicas, por um determinado período.

É o caso, por exemplo, de contratos de arrendamento mercantil envolvendo veículo automotor terrestre, em que seu proprietário – arrendante – ao cedê-lo ao arrendatário, frui os frutos dele advindos (montantes em dinheiro pago pelo arrendatário), mas não o usa, já que o mesmo está na posse do arrendatário por força de disposição contratual. Nada impede, por conseguinte, que ao final do contrato, o agente arrendante venha a usar o veículo automotor, exercendo de forma plena a propriedade, podendo até dispor do mesmo.

Estas situações, que são bastante comuns diga-se, não impedem que o IPVA incida como se a propriedade fosse plena. Até porque, a Constituição Federal menciona “ser proprietário”, não restringindo a competência dos Estados e do Distrito Federal apenas à propriedade plena.

Diferente e completamente descabida é a incidência do imposto sobre a mera posse do veículo automotor, como fez a Lei nº 7.431/85, do Distrito Federal, que no parágrafo 5º, do seu artigo 1º, afirma que o fato gerador do IPVA é “a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima do veículo automotor”.

A previsão da lei distrital, a nosso ver, está em dissonância com a norma constitucional, por incluir no critério material da regra matriz de incidência, ação que não está prevista no artigo 155, inciso III. A incidência do IPVA requer a propriedade e não a mera posse.

Além do mais, registra-se que a redação do dispositivo presente no parágrafo 5º, do artigo 1º, da Lei nº 7.431/85, do Distrito Federal, revela um impropriedade técnica, na medida em que, como bem observado por GLADSTON MAMEDE⁶⁵, o domínio útil é atribuído ao foreiro por ocasião do contrato de enfiteuse, que se relaciona a bens imóveis.

6.2. O termo “veículo automotor”

A primeira leitura do termo facilmente revela que o mesmo é composto por duas palavras: “veículo” e “automotor”. Assim, em nosso sentir, é necessário que façamos um exame destes dois termos de forma segregada, com o fim de construir um sentido possível a tal termo, tendo em vista a metodologia que optamos por utilizar no presente estudo.

6.2.1. O termo “veículo”

Segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa⁶⁶, a etimologia do termo “veículo” advém do latim *vehiculum* que significa “veículo em geral, meio de transporte”. Dentre as acepções que lhe são atribuídas, destacamos aquelas com as quais, a nosso ver, são possíveis se estabelecer uma relação com o critério material do IPVA:

⁶⁵ Gladston Mamede, *IPVA*, p. 53

⁶⁶ Antônio Houaiss, Mauro de Salles Villar e Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, p. 1.928

“**veículo** /e-i/s.m. **1** qualquer meio us. para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para outro <v. de carga> <v. interplanetário> <no século XIX, os v. urbanos eram de tração animal> **2** viatura, esp. as motorizadas; automóvel, carro <proprietários de v. pagam inúmeras taxas> **3** p. ext. qualquer coisa capaz de conduzir algo; condutor <as veias são v. do sangue> (...).”

Dentre as acepções acima transcritas, a de cunho mais generalista é aquela que define “veículo” como qualquer meio capaz de transportar pessoas, animais e objetos em geral, de um lugar para outro.

Merece menção, ainda, o fato de que, conforme se vê acima, ao termo “veículo” foi dado o significado de “automóvel” que, segundo o mesmo dicionário, significa (i) a qualidade de um objeto “cujo movimento resulta de mecanismo próprio, sem intervenção de força exterior”; “movido a motor”; ou (ii) “qualquer veículo, movido a motor de explosão, geralmente de quatro rodas, que se destina ao transporte de passageiros ou carga”⁶⁷.

Em termos jurídicos, o termo “veículo” também possui a acepção de objeto que serve de transporte de coisas ou pessoas, de um para outro lugar. Esta é a conclusão alcançada por DE PLACIDO E SILVA⁶⁸. Todavia, neste caso, o sentido atribuído ao termo foi mais restrito do que o visto acima; vale dizer, referiu-se apenas aos veículos terrestres, já que, em sua explanação, aquele autor faz menção direta à necessidade de observância das leis de trânsito terrestre.

É válido registrar que, do ponto de vista pragmático, o termo “veículo” é utilizado pelos usuários da língua para designar, de forma genérica, os carros de passeio que circulam pelas vias terrestres (ruas, avenidas, estradas etc.), que se aproxima do significado contido no Dicionário Houaiss para o termo “automóvel”.

⁶⁷ Antônio Houaiss, Mauro de Salles Villar e Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, p.225.

⁶⁸ De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, p 461.

Percebe-se que a aceção da palavra “veículo” utilizada pelos utentes da língua portuguesa no Brasil é mais restrita do que aquela encontrada no dicionário, pois, em geral, tal termo não se refere às motocicletas, caminhões, ônibus, só para citar alguns outros objetos que também podem ser designados como veículos, já que se prestam precipuamente ao transporte de pessoas e /ou coisas.

6.2.2. O termo “automotor”

O termo “automotor”, apesar de ser o resultado da fusão entre “auto” e “motor”, é encontrado no Dicionário Houaiss⁶⁹ como palavra autônoma, resultado da conjugação destas últimas. Confira-se:

“**automotor** /ô/ adj. s.m. m.q. *AUTOMÓVEL* *Etim.* aut(o) – + motor; ver motor e mov-.”

A aceção atribuída ao termo é o de “automóvel”, que, como se viu acima, significa a qualidade de um objeto que se movimenta por meio de mecanismo próprio, sem a intervenção de força exterior, movido por um motor, ou ainda qualquer veículo movido a motor de explosão, geralmente de quatro rodas, cuja finalidade é transportar passageiros ou carga.

Quer nos parecer que, segundo essa aceção, “automotor” corresponde a “automóvel”, na medida em que seu movimento deriva de mecanismo próprio, gerado por um motor, sendo prescindível a utilização de força externa.

Não obstante isso, em face da sua etimologia, o dicionário remete o leitor ao termo “motor”, que apresenta um número razoável de significados, seja como adjetivo, seja como

⁶⁹ Antônio Houaiss, Mauro de Salles Villar e Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, p. 225.

substantivo masculino. Vale a pena transcrever aqueles que, segundo nosso entendimento, podem ser relacionados com o critério material da hipótese normativa do IPVA⁷⁰:

“motor /ô/ adj. (...) **2** que produz força para acionar máquinas ou engenhos afins **3** que move, dota de ou gera movimento <energia motriz> (...) *s.m.*”

Assim, o termo “motor” significa a qualidade de mover alguma coisa, ou o objeto que move algo; que é capaz de proporcionar ou ocasionar o movimento de si, ou de outro objeto. “Automotor” designa, portanto, aquilo que se movimenta por si só, sem a influência de força externa.

6.2.3. O significado do termo “veículo automotor”

Levando em conta o que foi acima delineado, pretendemos propor a extensão semântica possível para o termo “veículo automotor”. E assim o faremos tomando por base os significados colhidos nos itens anteriores, em que verificamos as palavras “veículo” e “automotor” em seus respectivos estados de “dicionário”.

Inicialmente, o termo “veículo”. Dentre as acepções que destacamos, entendemos que a mais pertinente é aquela que o define como o meio, por que não dizer, o objeto que tem a função específica de servir de instrumento para o transporte de pessoas, animais ou coisas, de um determinado lugar para outro.

Já o termo “automotor”, sendo produto da fusão entre outras duas palavras (“auto” e “motor”), claramente denota aquilo que se move por si só, sem a intervenção de uma força externa. Sim, porque, o termo “auto”, pensamos, indica algo relacionado à sua própria identidade; tem a acepção de “si próprio”. “Motor” é aquilo que move, que gera força, que proporciona o movimento.

⁷⁰ Antônio Houaiss, Mauro de Salles Villar e Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, pp. 1.323.

Assim, “veículo automotor” é o objeto especialmente dotado da capacidade de efetuar o transporte de coisas, pessoas, bens, de um lugar para outro, movido por força própria, gerada por um motor, independentemente de uma ação externa.

Essa definição gera, desde logo, uma limitação aos Estados e ao Distrito Federal, na medida em que veda a previsão, no critério material da regra matriz do IPVA, de veículos que se movimentam, por exemplo, pela força de tração animal (como uma carroça), ou por forças de fenômenos naturais (tal como um veleiro que se movimenta exclusivamente pela ação do vento em suas velas).

Apesar disso, a significação atribuída ao termo “veículo automotor” revela-se bastante ampla, permitindo aos entes competentes prever a incidência do tributo sobre a propriedade de um grande número de itens, sendo bastante que se preste ao transporte de pessoas ou bens de um lugar para outro e que seu movimento seja originado por força própria.

Por isso, o meio pelo qual o veículo se locomove (terrestre, aéreo ou aquático), o seu porte, a sua finalidade (profissional, pessoal, lazer, esportiva etc.), a forma de fabricação (em série ou artesanal), não são fatores determinantes para a sua inclusão no critério material da regra matriz do IPVA. Podem, isso sim, ser levados em consideração para que se considere a possibilidade de tributação seletiva.

Cremos ser interessante ressaltar os cuidados que GLADSTON MAMEDE⁷¹ menciona em relação aos veículos que ele denomina como utilitários, no sentido de que, muita embora detenham a capacidade de se auto locomoverem, não devem ser objeto do critério material da norma de incidência do IPVA:

“Entre os veículos utilitários, é preciso redobrado cuidado, excepcionando situações nas quais se percebe uma incompatibilidade entre a idéia central na autorização constitucional e

⁷¹ Gladston Mamede, *IPVA*, p. 56

determinados tipos de maquinário que possuem na *autolocomoção* apenas um elementos acessório de sua principal razão de ser. Não são propriamente veículos motorizados com a finalidade de locomoção e/ou transporte, mas máquinas utilitárias que dispõem de mecanismos de autolocomoção como forma de otimizar os resultados de sua atuação.”

É o caso, por exemplo, de máquinas utilizadas na construção civil como escavadeiras, guindastes, pá carregadeira, empilhadeira etc., assim como os equipamentos de uso agrícola, como colheitadeiras, ceifadeiras, dentre vários outros. Isso porque, apesar de serem capazes de proporcionar a sua própria locomoção, sua finalidade precípua não é o transporte de pessoas e bens, mas sim o cumprimento de outras tarefas.

Assim, nos parece imprópria a previsão do artigo 9º, inciso II, alínea “d” da Lei nº 13.296/200/, do Estado de São Paulo que, ao prever a alíquota do IPVA de 2% sobre máquinas de terraplanagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas tratores e similares, deixa clara a intenção de fazer incidir o imposto sobre a propriedade de tais veículos⁷².

6.2.4. A definição do conceito de “veículo automotor” e as embarcações e as aeronaves

A proposta de uma definição para o conceito “veículo automotor” e a delimitação de sua extensão, tal e qual realizamos acima, permite-nos tecer alguns comentários especificamente sobre as aeronaves e embarcações.

É preciso esclarecer que a conveniência desta etapa do estudo origina-se das discussões travadas no âmbito do judiciário, quando contribuintes de todo o país se opuseram à cobrança do IPVA sobre aeronaves e embarcações que foi promovida por diversos Estados, tais como Amazonas, Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo.

⁷² Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de: (...) II - 2% (dois por cento) para: (...) d) máquinas de terraplanagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares”

Em geral, alegou-se que o termo “veículo automotor” constante do texto constitucional se referia apenas aos veículos terrestres, não abarcando aeronaves e embarcações, razão pela qual o imposto não poderia incidir sobre a propriedade de tais bens.

Em vista disso, também a doutrina tratou de realizar incursões sobre o tema. Todavia, a produção doutrinária sobre o assunto é escassa, além de, a nosso ver, ser pouco profunda e divergente.

Há quem diga que o conceito de “veículo automotor” não se confunde com o de “aeronaves” e “embarcações”. Este é o posicionamento, por exemplo, de RICARDO ALVARENGA⁷³, ao sustentar que o Código Brasileiro de Aeronáutica, estabelecido pela Lei nº 7.565/86, define no *caput* do artigo 106⁷⁴ o termo “aeronave” de forma incompatível com o termo “veículo automotor”.

Vale salientar, todavia, que em momento algum o citado autor faz uma comparação entre o sentido possível de se atribuir aos dois termos (“aeronave” e “veículo automotor”). Apenas classifica os veículos em três gêneros, quais sejam, (i) aéreos, (ii) terrestres e (iii) aquáticos, atribuindo como espécie dos primeiros as aeronaves e dos segundos os veículos automotores.

De acordo com a definição do conceito de veículo automotor que entendemos possível de se construir, a classificação efetuada por RICARDO ALVARENGA, não procede.

Isto porque o termo “aeronave”, tal como definido por aquele autor, não se opõe ao de “veículo automotor”, mas sim, está nele contido. Afinal, ainda que seja “aparelho manobrável em voo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas”, a aeronave não deixa de se movimentar

⁷³ Ricardo Alvarenga, *O IPVA na propriedade de aeronaves*, p. 65–66.

⁷⁴ “Art. 106. Considera-se aeronave todo o aparelho manobrável em vôo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.”

por forças próprias, desde que dotadas de turbinas, hélices ou qualquer outro elemento gerador de força motriz.

Por outro lado, há quem entenda que o conceito de veículo automotor abarque também o de aeronaves e embarcações, como é o caso de LUCIANO GARCIA MIGUEL e ELAISE ELLEN LEOPOLDI⁷⁵. Muito embora não o conceituem de forma precisa, é possível extrair, de acordo com o quanto exposto por estes autores, que, no seu entendimento, a expressão “veículo automotor” equivale ao objeto destinado ao transporte de pessoas ou coisas, capazes de mover-se por si próprio.

Parece ser também esta a opinião de MARCELO VIANA SALOMÃO⁷⁶, que discutiu, em excelente artigo, a possibilidade de incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. No entendimento do autor, o imposto não pode gravar tal situação, muito embora, a seu ver, o termo “veículo automotor” refira-se, também, a aeronaves.

No que se refere à jurisprudência, cumpre salientar que o aspecto semântico do termo “veículo automotor” foi merecedor de análise pelos tribunais superiores. Sobre o tema, destaca-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM, pelo Supremo Tribunal Federal, que examinou a incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, em que se decidiu pela não incidência do imposto nesses casos. Confira-se a ementa da decisão:

“EMENTA: IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves” (RE 134509 / AM; Relator: Min. Marco Aurélio; Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence; Julgamento: 29/05/2002; Tribunal Pleno; DJ 29/05/2002)

O voto do Ministro Francisco Rezek dispensou atenção especial à questão semântica, que bem resume o entendimento do STF:

⁷⁵ Luciano Garcia Miguel, Elaise Ellen Leopoldi, *Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações*.

⁷⁶ Marcelo Viana Salomão, *Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves*.

“Se se fizer a análise etimológica da expressão ‘veículos automotores’, como fez o autor citado nos autos, é sempre possível concluir que se pode enquadrar no conceito de veículo automotor o navio e a aeronave. Pode ser enquadrada também qualquer criatura do reino animal, veículo que é porque capaz de transportar coisas, e automotor porque independente de qualquer tração à sua própria estrutura física. Dos animais mais lentos, na espécie dos moluscos, aos mais velozes; dos mais robustos, como a formiga que carrega vinte e cinco vezes o seu próprio peso, aos mais frágeis, todos incluiríamos no conceito de veículo automotor se ele devesse ser compreendido semanticamente. Já se viu que não é isso. Inúmeras discussões em nosso plenário sobre o que é circulação de mercadorias nos fazem ver que a concepção literal dessa fórmula conduziria ao ridículo.”

Vê-se, que na visão do Pretório Excelso, definir o conceito de veículo automotor utilizando-se o seu aspecto semântico implica alargá-lo, de tal forma que qualquer objeto apto a transportar algo, locomovendo-se por si só, poderia ser objeto da tributação.

Vale registrar, também, que em diversas passagens dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo, no julgamento em tela, fez-se alusão ao aspecto pragmático do termo “veículo automotor”, ao sustentar que o mesmo é usado apenas para se referir aos veículos terrestres⁷⁷.

Todavia, *data máxima vênia*, cremos que a opinião do Ministro Francisco Rezek e, por extensão, o entendimento fixado pelo STF, no sentido do não cabimento dos termos “embarcação” e “aeronave” no conceito de “veículo automotor” não é a solução mais adequada para a questão.

⁷⁷ É importante consignar que, muito embora a decisão do STF faça referência expressa ao aspecto semântico do termo veículo automotor, em contraposição ao contorno pragmático que lhe foi atribuído, tendo este prevalecido, a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações foi fundamentada pelo Pretório Excelso, também, com argumentos de outra natureza. Sustentou-se, com efeito, do ponto de vista histórico, que o IPVA foi concebido para substituir a Taxa Rodoviária Única (TRU), que se relacionava unicamente com o licenciamento de veículos terrestres, o que teria necessariamente afetado restritivamente a incidência do imposto sobre tal espécie de veículo. Outro óbice, levantado na decisão, foi no sentido de que o registro de aeronaves e embarcações era de competência exclusiva da União, o que impedia que os Estados e o Distrito Federal efetuassem o cadastro de tais veículos com o fim de exigir o IPVA. Por derradeiro, vale a menção de que, para a decisão da Corte, a repartição do produto da arrecadação do imposto com os Municípios denotava que sua tributação era exclusiva sobre veículos terrestres, pois apenas seu registro e licenciamento estariam vinculados ao território de determinadas municipalidades.

Isso porque, do ponto de vista semântico, os termos “embarcação” (qualquer meio de transporte aquático) e “aeronave” (veículo capaz de se sustentar e se conduzir no ar) podem ser enquadrados no conceito de veículo automotor, desde que dotados da capacidade de efetuar o transporte de coisas, pessoas, bens, de um lugar para outro, movidos por força própria, independentemente de uma ação externa.

Como já se mencionou, isso exclui, por um lado, a incidência do IPVA sobre a propriedade de planadores e barcos movidos exclusivamente à vela, por exemplo, que se utilizam das correntes de ar para locomover-se, a despeito de serem capazes de transportar pessoas e bens.

Todavia, por outro lado, a propriedade de aeronaves e embarcações dotadas de motor, como, por exemplo, os jatos comerciais e as lanchas, pode, a nosso ver, ser alcançada pelo IPVA, pois é compatível com o critério material da regra matriz de incidência.

Ademais, o argumento de que a concepção semântica dos termos é larga demais, a ponto de desvirtuar o sentido de veículo automotor, em nosso entendimento, não procede. Afinal, a interpretação com base no aspecto semântico das palavras possui um limite, que é delimitado pela própria significação do termo. Não é porque os animais se movimentam sozinhos que passarão a ser veículos automotores. São, em verdade, e não deixarão de ser, seres vivos que se locomovem por meios próprios.

Além disso, se o legislador constituinte tivesse tido a intenção de excluir da incidência do IPVA as aeronaves e embarcações, provavelmente o teria feito qualificando os veículos automotores em terrestres.

É fundamental, portanto, não perder de vista que a interpretação do termo “veículo automotor” é limitado a uma determinada significação própria e conveniente para esse termo. Assim, a nosso sentir, as embarcações e as aeronaves, desde que sejam dotadas de

mecanismos para se locomoverem sozinhas e sendo meios próprios para o transporte, são enquadráveis no termo “veículo automotor”, sendo perfeitamente possível a tributação de sua propriedade pelo IPVA.

7. Critério temporal

Tal como advertimos no capítulo 3 do presente trabalho, o critério temporal da regra matriz de incidência tributária indica o ponto no tempo em que se considera ocorrido o fato jurídico que delimita a norma que deve incidir no caso concreto, além de determinar o instante em que se instaura a relação jurídica tributária.

A ação que dá ensejo ao IPVA, como visto, é ser proprietário de veículo automotor. Cumpre, assim, identificar o momento em que tal comportamento se perfaz, para que se possa considerar estabelecida a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

A primeira advertência conveniente a se fazer, nesse sentido, é a de que o fato jurídico que enseja a incidência do IPVA (ser proprietário de veículo automotor) é consumado no momento da instauração da relação de propriedade, quando o veículo automotor passa, efetivamente, a pertencer ao sujeito.

Significa dizer que tão somente com o estabelecimento da relação de pertencibilidade é que se pode considerar ocorrido o fato que origina a incidência do imposto.

Contudo, em vista da dificuldade de se identificar, em termos práticos, o exato instante em que a relação de propriedade é instaurada, as legislações dos Estados e do Distrito Federal a respeito do IPVA indicam momentos específicos em que se considera configurado o estado de ser proprietário de veículo automotor.

Assim, a depender da espécie de veículo automotor – se novo ou usado, por exemplo – e a forma de sua aquisição – em leilão, por meio de importação do exterior, dentre outros –, as normas estaduais e distrital apontam eventos específicos em que a relação de propriedade é tida como existente.

Em vista disso, entendemos oportuno verificar as proposições mais comuns presentes nas legislações dos Estados e do Distrito Federal, que procuram definir o momento de ocorrência do fato jurídico, com o fim de tecer alguns comentários a respeito de tais disposições.

7.1. Veículo automotor novo

Em geral, a legislação das Unidades Federadas, tais como São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro⁷⁸, prevêm que se considera ocorrido o fato jurídico que enseja a incidência do IPVA na data da aquisição de veículo novo.

De fato, a nosso ver, a propriedade do veículo automotor novo se estabelece no momento da celebração do contrato de compra e venda, sendo válido esclarecer que, de acordo com o conteúdo do artigo 1.267, do Código Civil atualmente em vigor, “a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição”.

Ou seja, a transferência da propriedade do veículo automotor ocorre apenas com a sua tradição em favor do adquirente. Portanto, só a partir desse momento é que se poderá cogitar da instauração da relação jurídica relacionada à incidência do IPVA.

Afastamos, dessa forma, um possível argumento de que, em verdade, a propriedade só haveria de se constituir com o registro do veículo automotor novo no órgão responsável. Diferentemente dessa assertiva, pensamos que a relação de propriedade é estabelecida em momento anterior, qual seja, o da aquisição com a respectiva tradição do veículo, cuja efetiva ocorrência é condição necessária tanto para a incidência do IPVA, como para o devido registro no órgão adequado.

⁷⁸ Em São Paulo, artigo 3º, inciso II, da Lei nº 13.296/2008; em Minas Gerais, artigo 2º, inciso I, da Lei nº 14.937/2003 e no Rio de Janeiro, artigo 1º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 2.877/1997.

Vale fazer referência à hipótese prevista pela Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo (artigo 3º, inciso IV), no sentido de que a propriedade de veículo automotor novo se perfaz na data da sua incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica fabricante, revendedora ou importadora⁷⁹.

Coerente e precisa a disposição do Estado paulista, a nosso ver. É preciso esclarecer, nesse sentido, que a mera fabricação, aquisição para revenda ou importação do veículo automotor novo por pessoa jurídica fabricante, revendedora ou importadora, que não se constitui como consumidor, não é condição bastante para que se estabeleça a relação de propriedade.

Isso porque, nessas situações, o veículo automotor é uma mera mercadoria posta a disposição para ser vendida/consumida por alguém. Apenas após a incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica é que o veículo automotor deixa de ser mercadoria suscetível ao comércio, passando a ser um bem, não mais disponível à mercancia.

É de se concluir, portanto, que a regra matriz de incidência do IPVA que estabelece o critério temporal como o momento da aquisição ou da incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica fabricante, revendedora ou importadora, do veículo automotor novo, é compatível com a premissa estabelecida de que a o fato jurídico que enseja a incidência do imposto é consumado com a instauração da relação de propriedade.

Cumpre-nos mencionar, ainda, que a Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo, diz no artigo 3º, inciso VI, considera ocorrido o fato jurídico relativo ao IPVA “na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão”.

A arrematação é o ato pelo qual se adquire mercadorias ou bens levados à hasta pública, na forma dos artigos 686 e seguintes do Código de Processo Civil – CPC – aprovado pela Lei nº 5.869/1973.

⁷⁹ “Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto: (...) III - na data de seu desembarço aduaneiro, em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor”

Nesse sentido, cabe advertir que, segundo o artigo 690, do CPC, “a arrematação far-se-á mediante o pagamento imediato do preço pelo arrematante ou, no prazo de até 15 (quinze) dias, mediante caução”.

Vê-se que, neste caso, o termo “arrematação” está sendo empregado como sinônimo de “aquisição”. Em vista disso, pode-se concluir que a arrematação nada mais é do que a aquisição de bens e mercadorias levados a leilão.

Nessa circunstância, considerando-a como forma de aquisição da propriedade de veículo automotor novo, parece-nos adequada a regra da lei paulista, desde que a efetiva tradição seja realizada anteriormente, para só então haver a exigência do IPVA.

7.2. Veículo automotor usado

Também é bastante comum as disposições estaduais e distrital que consideram ocorrido o fato jurídico relativo ao IPVA, nos casos em que o veículo automotor é usado, no dia 1º de janeiro de cada ano⁸⁰.

Vale destacar, inicialmente, que ser proprietário de veículo automotor é um estado experimentado por alguém ao longo do tempo. Nesse sentido, vale dizer que, a todo rigor, o início da relação de propriedade de um veículo automotor usado também se dá na data de sua aquisição. Todavia, a propriedade, seja de veículo automotor novo ou usado, se perpetua ao longo de um determinado período de tempo.

Nestes casos, é desejável que o critério temporal da regra matriz de incidência do IPVA sirva para indicar um determinado ponto no tempo, para que se verifique se a relação de propriedade está instaurada, a fim de se confirmar a efetividade da relação jurídica tributária,

⁸⁰ No Estado do Amazonas, Lei Complementar nº 19/1997, artigo 148-B, inciso II; no Estado da Bahia, Lei nº 6.348/1991, artigo 1º parágrafo 1º.

permitindo ao sujeito ativo exigir a prestação do sujeito passivo, em vista de as legislações estaduais e distrital preverem que a incidência do imposto é anual.

Como mencionado acima, a exemplo do que ocorre com o Imposto sobre a Renda, as normas estabelecidas pelos Estados e pelo Distrito Federal apontam o dia 1º de janeiro de cada ano como a data em que se considera ocorrido o fato de ser proprietário de veículo automotor. Optam, portanto, por coincidir com o restante do ano civil o período em que se presume subsistir a propriedade que origina a obrigação de pagar o IPVA.

Entendemos que a medida se mostra acertada. Do ponto de vista prático, o período de tempo equivalente ao ano civil é adequado para verificar a existência da relação de propriedade de veículo automotor. Muitas dificuldades e pouca conveniência haveria se tal período fosse inferior, como, por exemplo, de seis meses, provocando grandes esforços fiscalizatórios e custos elevados para as Unidades Federadas e o Distrito Federal a fim de levar a cabo a checagem de quem é proprietário de veículo automotor usado e o lançamento do imposto.

Além disso, os veículos automotores são bens duráveis, cuja propriedade é exercida ao longo de um extenso período de tempo, superior a um ano. Mostra-se razoável, portanto, que a averiguação da existência de tal relação seja efetuada em intervalo de tempo equivalente a doze meses.

De qualquer forma, é bom fixar que, em termos estritos, a propriedade de veículo automotor usado também inicia-se com a sua aquisição e tradição. Todavia, a opção por presumir a relação de propriedade existente no dia 1º de janeiro de cada ano é bastante conveniente e não desvirtua a incidência do imposto.

7.3. Veículo automotor importado

Também é bastante comum a disposição, nas legislações dos Estados e do Distrito Federal, que considera configurada a relação de propriedade no momento do desembaraço aduaneiro do veículo automotor⁸¹.

O artigo 51, do Decreto-Lei nº 37/1966, que cuida do Imposto de Importação, dispõe que “concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador”.

Nesse mesmo sentido, o Decreto nº 6.759/2009, que institui o Regulamento Aduaneiro, define, em seu artigo 571, o desembaraço aduaneiro como “o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”, adicionando-se, no artigo 576 do mesmo Decreto, que “após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria pelo importador, mediante a comprovação do pagamento do ICMS, salvo disposição em contrário”.

Vê-se que no âmbito da legislação federal, a mercadoria ou bem importados são colocados à disposição do importador após o despacho aduaneiro, que conclui a conferência aduaneira. Neste momento, ocorre a efetiva tradição da mercadoria ou bem em favor do importador, ainda que a celebração do negócio jurídico que deu origem à importação tenha ocorrido anteriormente.

Em vista dos dispositivos federais a este respeito, parece-nos que a previsão que considera ocorrido o fato jurídico da propriedade do veículo automotor importado no momento do desembaraço aduaneiro, não destoa da assertiva de que o critério temporal da regra matriz do IPVA deve indicar o tempo da efetiva consumação da relação da propriedade.

⁸¹ No Estado do Espírito Santo, Lei nº 6.999/2001, artigo 3º, inciso II; no Estado do Ceará, Lei nº 12.023/1992, artigo 1º, parágrafo 4, inciso II.

Isso porque, como já delineado acima, é nesse momento em que há a tradição do veículo automotor de origem estrangeira para o proprietário.

De toda a forma, ainda que o artigo 54, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 680/2006⁸², que cuida do despacho aduaneiro de importação, nada mencione a esse respeito, é de bom alvitre advertir que a eventual exigência de quitação prévia do IPVA como condição para o desembaraço aduaneiro (em que haverá a retirada do veículo automotor do recinto alfandegado), não poderá subsistir.

Afinal, se o desembaraço aduaneiro implica em colocar o veículo automotor importado à disposição do seu proprietário, apenas após essa providência é que o montante do IPVA poderá ser exigido pelo Estado ou pelo Distrito Federal. Nunca antes, pois não terá havido a consumação da propriedade.

7.4. Veículo automotor de propriedade de pessoa jurídica locadora

Desperta muita controvérsia a regra contida no artigo 3º, inciso X, da Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo, que trata do critério temporal da regra matriz de incidência do IPVA relacionado a veículos automotores de propriedade de pessoa jurídica locadora de veículos. Entendemos relevante, neste caso, transcrever o dispositivo:

“Art. 3º – Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

(...)

X – relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:

⁸² “Art. 54 – Para retirar as mercadorias do recinto alfandegado, o importador deverá apresentar ao depositário os seguintes documentos: I – via original do conhecimento de carga, ou de documento equivalente, como prova de posse ou propriedade da mercadoria; II – comprovante do recolhimento do ICMS ou, se for o caso, comprovante de exoneração do pagamento do imposto, exceto no caso de Unidade da Federação com a qual tenha sido celebrado o convênio referido no art. 53 para o pagamento mediante débito automático em conta bancária, por meio do Siscomex; III – Nota Fiscal de Entrada emitida em seu nome, ou documento equivalente, ressalvados os casos de dispensa previstos na legislação estadual; e IV – documentos de identificação da pessoa responsável pela retirada das mercadorias.”

- a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado;
- b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;
- c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo.

Parágrafo único – O disposto no inciso X deste artigo aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja o seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos II a IX, no que couber.”

Inicialmente, cumpre-nos mencionar que as regras contidas nas alíneas “a” e “c”, do inciso X, do artigo 3º, acima transcritas, em nada inovam ao já delineado anteriormente, visto que são reproduções, em essência, dos dispositivos presentes no próprio artigo, nos incisos I e II, relacionados a veículos automotores novos e usados. Neste aspecto, mesmo a referência na alínea “c” à aquisição de veículos novos para integrar frota destinada a locação no Estado de São Paulo, não modifica a indicação do critério temporal, pois continua-se prevendo o momento da aquisição como deflagrador da propriedade.

Todavia, não é o que ocorre com o quanto contido na alínea “b”, acima transcrita, em que se considera ocorrido o fato jurídico de a empresa locadora ser proprietária do veículo automotor usado registrado em outro Estado, na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território do Estado de São Paulo. Estabelecer esse critério temporal é inadequado e traz problemas como demonstramos a seguir.

Inicialmente, vale registrar que o Estado de São Paulo, com a proposição da mencionada alínea “b”, do inciso X, do artigo 3º, da Lei nº 13.296/2008, tem como objetivo vincular a si o veículo automotor usado registrado em outra unidade da Federação, locado ou posto à disposição para locação no território paulista, com o nítido fim de exigir o IPVA. Essa questão será, contudo, debatida no próximo capítulo, em que será examinado o critério espacial da regra matriz do IPVA.

De toda a forma, considerar ocorrido o fato no momento da locação do veículo automotor ou da sua disponibilização para locação está em desarranjo com o critério material do IPVA. Isso porque, o dispositivo previsto no Estado de São Paulo modifica a ação passível de incidência pelo imposto: deixa de ser a propriedade do veículo automotor, para ser o ato de locá-lo ou colocá-lo à disposição para locação.

Ademais, em se tratando de veículo usado, ainda que registrado em outro Estado, é evidente que a consumação da propriedade ocorreu em momento diverso, anterior ao da disponibilização ou da efetiva locação do veículo automotor, ainda que no território de São Paulo: se adquirido pela empresa locadora há menos de doze meses, a relação de propriedade iniciou-se na data de sua aquisição; se adquirido há mais de doze meses, considera-se ocorrida no dia 1º de janeiro do ano em curso.

Assim, a nosso ver, a proposição constante no item “b”, do inciso X, do artigo 3º, da Lei paulista nº 13.296/2008 é inconstitucional, por ser incompatível com o critério material que o artigo 155, inciso III, da CF/88, impõe aos Estados e ao Distrito Federal, assim como com o critério temporal possível de compor a regra matriz de incidência do IPVA.

A inconstitucionalidade revela-se, ainda, com a afronta ao princípio da igualdade tributária, pois, em nosso sentir, o indigitado dispositivo realiza uma diferenciação entre as empresas locadoras de veículos automotores e os demais proprietários, elegendo critério diferenciador (locação do veículo automotor ou sua disponibilização para locação) que, a nosso ver, é ilegítimo para estabelecer tratamento diferenciado entre os contribuintes que estão em situação equivalente.

8. Critério espacial

Em nossas considerações gerais sobre os critérios da regra matriz de incidência tributária, constantes do capítulo 3 do presente trabalho, afirmamos que o critério espacial qualifica a conduta praticada pelo sujeito de direito, de forma a indicar o local onde se reputa ocorrido o fato jurídico tributário.

Indicar o critério espacial possível de ser previsto pela regra matriz do IPVA requer, primeiramente, lembrar que a conduta que enseja a tributação por tal imposto é ser proprietário de veículo automotor. Assim, o seu critério espacial deve indicar o local em que tal conduta deve ocorrer.

É conveniente ressaltar que a definição do local onde se considera ocorrido o fato jurídico tributário relacionado ao IPVA possui relevância, também, no que tange ao critério pessoal da regra matriz de incidência, na medida em que será um dado importante para definir a Unidade Federada (o Estado ou o Distrito Federal, conforme o caso) competente para cobrar o imposto.

Verifica-se, desde logo, a extrema dificuldade proporcionada pela análise desta questão, pois a propriedade de um veículo automotor não está, necessariamente, adstrita a um determinado local. Isso porque, a todo o rigor, a propriedade de um bem móvel – seja um relógio, um par de sapatos ou um veículo automotor – pode ser exercida por seu proprietário em qualquer lugar. Ou seja, a consumação da relação de propriedade de um bem dessa natureza não depende de um local específico.

A problemática sobre este tema torna-se ainda mais complexa ao se considerar que a Constituição Federal, como já visto anteriormente, não se manifestou de forma expressa sobre o assunto, e pela ausência de lei complementar disciplinando a questão.

Aliás, é válido mencionar que, em nosso entendimento, a matéria relativa ao critério espacial do IPVA seria a mais apropriada para ser regulamentada pela lei complementar a que se refere o artigo 146, da Constituição Federal, em vista de ser este o dado da regra matriz de incidência do IPVA com maior probabilidade de apresentar conflitos de competência entre os Estados e o Distrito Federal.

Neste sentido, podemos fazer referência às recentes iniciativas fiscais do Estado de São Paulo, que vem exigindo o IPVA relacionado a veículos automotores registrados em outros Estados, especialmente aqueles de propriedade de pessoas jurídicas locadoras, com base em dispositivos relativos ao critério espacial deste imposto, constantes da Lei nº 13.296/2008. O tema será melhor desenvolvido mais adiante.

De toda a forma, ainda que a regra constitucional do artigo 155, inciso III, não aponte de forma direta o caminho que se deve trilhar com o fim de se delimitar critério espacial da regra matriz do IPVA, é imprescindível que se adote um elemento que norteie a sua definição.

Poucos são os trabalhos acadêmicos que se debruçaram sobre o assunto. Neste particular aspecto podemos destacar, de início, as pesquisas de GLADSTON MAMEDE⁸³ e de JULCIRA MARIA DE MELLO VIANNA⁸⁴, que alinham entendimento no sentido de que se deve considerar ocorrido o fato jurídico relativo ao IPVA no local onde o veículo automotor deve ser registrado e licenciado.

Ainda que o entendimento adotado por tais autores guarde alguma coerência com o fato jurídico tributário em questão – uma vez que os veículos automotores devem ser registrados e licenciados em órgãos específicos –, tais elementos escolhidos para definir o conteúdo do critério especial, quais sejam, o registro e o licenciamento do veículo automotor, a nosso ver, podem não ser os mais apropriados, em vista da competência dos órgãos de registro e os critérios que devem ser utilizados para sua efetivação. O tema será explorado em subitem próprio.

⁸³ Gladston Mamede, *IPVA*, p. 64-66.

⁸⁴ Julcira Maria de Mello Vianna, *Aspectos constitucionais do IPVA*, p. 134-135.

Diferentemente do quanto exposto pelos autores acima mencionados, nos parece que o elemento adequado a ser adotado para a definição do critério espacial possível da regra matriz do IPVA relaciona-se com o local em que a propriedade do veículo automotor é exercida com habitualidade. Sobre este aspecto, DOUGLAS MOTA⁸⁵, em recente trabalho abordando a questão, delimitou com precisão o que chamou de elemento de conexão possível para a exigência do IPVA. Vale a pena transcrever o seguinte trecho:

“Ora, se a materialidade a ser verificada para a cobrança do IPVA é a propriedade de veículo automotor, outro não pode ser o aspecto espacial da hipótese de incidência que não aquele onde o proprietário exercite habitualmente o seu direito de propriedade. (...)”

Assim, é possível considerar que o único elemento de conexão possível para a exigência do IPVA é o domicílio do proprietário do veículo automotor. Já que é neste local, em princípio, onde será exercida a materialidade de tal tributo, ou seja, onde o proprietário usará, gozará e disporá da coisa (veículo automotor).

A lição construída pelo autor não merece reparos. Compartilhamos com sua opinião no sentido de que, em sendo omissa a Constituição Federal de 1988 ao deixar de mencionar expressamente o critério espacial possível da regra matriz de incidência do IPVA, o elemento de conexão mais seguro para se determinar o local de ocorrência do fato jurídico é o domicílio do proprietário.

Uma vez estabelecido o domicílio do proprietário do veículo automotor como o elemento capaz de servir de parâmetro para a definição do critério espacial da norma de incidência do IPVA, passaremos a examinar o conteúdo jurídico do termo “domicílio”.

⁸⁵ Douglas Mota, *O aspecto espacial da hipótese de incidência*, p.117.

8.1. Domicílio do proprietário do veículo automotor

O domicílio, tanto da pessoa natural, quanto da pessoa jurídica, está previsto nos artigos 70 e seguintes, do Código Civil atualmente em vigor, instituído pela Lei nº 10.406/2002.

Regra geral, o domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabeleça a sua residência com ânimo definitivo (artigo 70, do Código Civil⁸⁶). Contudo, se a pessoa natural possuir diversas residências, em que alternadamente viva, qualquer delas será considerada seu domicílio (artigo 71, do Código Civil⁸⁷). Vê-se que o estatuto civil contempla e admite que a pessoa possua pluralidade de domicílios.

Vale anotar que a doutrina civilista, de um modo geral, aponta a diferença entre os conceitos “domicílio” e “residência”, afirmando que o primeiro é o local no qual se reputa a “sede jurídica” da pessoa, enquanto o segundo é o lugar em que de fato esta reside e permanece.

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO⁸⁸ sintetiza com precisão a mencionada lição, afirmando que domicílio é conceito jurídico, criado pela própria lei, atribuído ao local em que se presume estar presente a pessoa, no que se refere às suas relações jurídicas. Já a residência é o local em que de fato a pessoa habita e pode ser fisicamente encontrada.

De acordo com o conceito dado pela lei civil e, sobretudo, pela interpretação construída pela doutrina civilista, pode-se afirmar que o domicílio da pessoa física será o local em que a mesma reside de forma habitual, por possuir o *ánimus* de definitividade. Vale dizer, será o local em que de fato a pessoa natural habita com habitualidade.

⁸⁶ “Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.”

⁸⁷ “Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.”

⁸⁸ Washington de Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil – Parte Geral*, pp. 164 -165.

Em relação às pessoas jurídicas, o artigo 75⁸⁹, do Código Civil, ao se referir àquelas de direito privado, estabelece que o seu domicílio seja o local onde funcionarem suas respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. No caso de existirem diversos estabelecimentos em lugares diferentes, o parágrafo 1º disciplina que cada um deles será considerado domicílio para os atos neles praticados.

Dúvidas não há, portanto, de que o Código Civil, no que respeita às pessoas jurídicas, também admite a pluralidade de domicílios, podendo ser o local:

- (i) de seu estabelecimento sede, onde estiverem situadas sua administração e diretoria; ou
- (ii) eleito nos atos constitutivos; ou
- (iii) de cada estabelecimento, em relação aos atos e fatos ali praticados.

É essencial que se verifique, também, o quanto instituído pelo Código Tributário Nacional a respeito do assunto. Neste sentido, vale o exame do artigo 127, de tal diploma legal, cujo regramento sobre o domicílio tributário foi vazado nos seguintes termos:

“Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

⁸⁹ “Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é: I – da União, o Distrito Federal; II – dos Estados e Territórios, as respectivas capitais; III – do Município, o lugar onde funcione a administração municipal; IV – das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. § 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. § 2º Se a administração, ou diretoria, tiver a sede no estrangeiro, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder.”

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.”

A leitura do artigo 127, acima transcrito, nos informa que a regra geral para a determinação do domicílio tributário é a eleição efetuada pelo contribuinte. Entretanto, não raro esta eleição não acontece e, por isso, de forma previdente, o legislador estipula a solução normativa para o caso de o sujeito passivo omitir-se na definição do local de seu domicílio.

Com efeito, no que toca à pessoa física, será considerado seu domicílio tributário o local onde esta tenha sua residência habitual, ou na falta dele, o centro habitual de seus negócios. Já em relação à pessoa jurídica, terá ela domicílio no local de sua sede, ou no de cada um de seus estabelecimentos, em relação aos fatos ali praticados.

É possível concluir, portanto, que tanto o Código Civil, como o Código Tributário Nacional, adotam definições semelhantes em relação ao conceito de domicílio. Por assim compreendermos o alcance dos dispositivos constantes desses diplomas legais, não nos parece em nada correta a distinção efetuada por RENATO BERNARDI⁹⁰, que diferencia o conceito de domicílio em civil e tributário, a eles atribuindo alcances diversos, concluindo por existir conflito entre os dispositivos (antinomia).

⁹⁰ Renato Bernardi. *O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista. Um estudo sobre o domicílio tributário*, pp. 77 e seguintes.

Em vista de todo o exposto, não nos parece possível que outro seja o critério espacial da regra matriz do IPVA, senão aquele que estipule o domicílio do proprietário do veículo automotor como o local de ocorrência da conduta ensejadora da tributação de imposto, assim entendido:

- (i) se pessoa natural, o local por ela eleito, ou onde habitualmente reside;
- (ii) se pessoa jurídica, o local eleito nos seus atos constitutivos, ou o lugar do estabelecimento sede, ou o local de cada estabelecimento para os atos e fatos ali ocorridos.

A título de arremate, vale salientar que qualquer previsão legislativa dos Estados ou do Distrito Federal que objetive indicar critério espacial diverso do quanto disposto acima, com a finalidade de atingir pela tributação do IPVA veículos automotores em trânsito por seu território, não poderá subsistir.

8.2. O critério espacial do IPVA e o registro de veículos automotores

Segundo o quanto desenvolvemos no subitem anterior, o critério espacial da regra matriz de incidência do IPVA se relaciona com o domicílio do proprietário do veículo automotor, por ser este o local em que a propriedade é exercida com habitualidade.

Arelada a esta discussão está a questão sobre o registro de veículos automotores. Entendemos importante realizar a análise deste ponto em vista de, como registrado anteriormente, alguns autores relacionarem o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do IPVA ao local de registro e de licenciamento do veículo automotor. Cabe verificar se esta providência revela-se compatível com o perfil do critério espacial por nós construído mais acima.

Não obstante isso e conforme já mencionamos no capítulo a respeito do critério material, a competência federal para o registro de aeronaves e embarcações foi eleita pelo

Supremo Tribunal Federal como um dos óbices para se conceber a incidência do IPVA sobre tais espécies de veículos automotores.

Com efeito, é relevante salientar que de acordo com o artigo 22⁹¹, da Constituição Federal de 1988, compete à União legislar privativamente sobre o direito marítimo, aeronáutico e espacial (inciso I), sobre a navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial (inciso X) e sobre o trânsito (inciso XI).

Nesse sentido, vale destacar inicialmente o Código de Trânsito Brasileiro – CTB –, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que, referindo-se aos veículos automotores terrestres, prevê no artigo 120 a regra sobre o local em que tais veículos devem ser registrados e licenciados. Vejamos a redação do seu *caput*:

“Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.”

O dispositivo é bastante claro, não suscitando maiores dúvidas: o veículo automotor deve ser registrado no órgão de trânsito do Estado em que estiver localizado o Município de domicílio ou residência de seu proprietário.

Vê-se que a regra estipulada pelo CTB está em linha com o critério espacial que entendemos possível de ser estipulado pela regra matriz de incidência do IPVA, haja vista que o registro do veículo automotor terrestre está relacionado ao domicílio do proprietário.

⁹¹ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; (...) X – regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial; XI – trânsito e transporte; (...)”

Em relação às embarcações, seu registro está disciplinado pela Lei nº 7.652/1988. Logo no seu artigo 1º, estabelece-se que a “lei tem por finalidade regular o registro da propriedade marítima, dos direitos reais e demais ônus sobre embarcações e o registro de armador”.

Também de forma compatível com o contorno que demos ao critério espacial do IPVA, o artigo 3º⁹², da Lei nº 7.652/1988, esclarece que as embarcações brasileiras, exceto as da Marinha de Guerra, deverão ser inscritas na Capitania dos Portos, ou órgão a ela subordinado, em cuja jurisdição for domiciliado o proprietário ou o armador da embarcação.

Finalmente, no que tange aos veículos automotores aéreos, cumpre-nos esclarecer que seu registro está inicialmente regulamentado pelo Código Brasileiro de Aeronáutica – CBA –, previsto na Lei nº 7.565/1986. O seu artigo 72⁹³ determina que o Registro Aeronáutico Brasileiro será público, único e centralizado, prestando-se a promover o cadastramento geral da aeronaves.

Ademais, vale o registro de que o referido artigo 72 estipula em seu parágrafo 2º que o Registro Aeronáutico Brasileiro será regulamentado pelo Poder Executivo, o que ocorreu com a publicação do Regulamento Brasileiro de Homologação Aeronáutica 47 – RBHA 47 – aprovado pela Portaria nº 350/DGAC1992.

Vê-se, portanto, que o registro de veículos automotores aéreos deve ser efetuado no Registro Aeronáutico Brasileiro que, por ser único e centralizado, independe do local de domicílio de seu proprietário.

⁹² “Art. 3º. As embarcações brasileiras, exceto as da Marinha de Guerra, serão inscritas na Capitania dos Portos ou órgão subordinado, em cuja jurisdição for domiciliado o proprietário ou armador ou onde for operar a embarcação.”

⁹³ “Art. 72. O Registro Aeronáutico Brasileiro será público, único e centralizado, destinando-se a ter, em relação à aeronave, as funções de: I – emitir certificados de matrícula, de aeronavegabilidade e de nacionalidade de aeronaves sujeitas à legislação brasileira; II – reconhecer a aquisição do domínio na transferência por ato entre vivos e dos direitos reais de gozo e garantia, quando se tratar de matéria regulada por este Código; III – assegurar a autenticidade, inalterabilidade e conservação de documentos inscritos e arquivados; IV – promover o cadastramento geral. § 1º É obrigatório o fornecimento de certidão do que constar do Registro. § 2º O Registro Aeronáutico Brasileiro será regulamentado pelo Poder Executivo.”

Em vista do quanto previsto em toda a legislação federal sobre o registro de veículos automotores, nos parece inviável, ao menos em relação às aeronaves, vincular o local em que se reputa ocorrida a propriedade, para fins do IPVA, com o registro do veículo automotor.

Além disso, em nosso sentir, o que define o local de registro, nos casos dos veículos automotores terrestres e aquáticos, é justamente o domicílio do proprietário e não o inverso. Ou seja, não é o registro que indica o lugar em que se considera ocorrida a materialidade do IPVA; em verdade, o registro deve ser efetuado no local do domicílio do proprietário porque lá se consuma a propriedade.

Vale mencionar, por derradeiro, que apesar de a legislação sobre o registro dos veículos automotores, sejam eles terrestres, aquáticos ou aéreos, ser de competência exclusiva da União, não nos parece vedado aos Estados e ao Distrito Federal criarem, por meio de lei, cadastros paralelos aos previstos nas regras federais, com a finalidade de controlar e registrar os veículos automotores, para fins do IPVA.

Em vista disso, o argumento utilizado pelo STF no julgamento do RE nº 134.509-2, no sentido de que o registro de aeronaves e embarcações é de competência exclusiva da União, o que impediria tributação de tais veículos pelo IPVA, não é o mais adequado para solucionar a questão.

8.3. O critério espacial da Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo

Das conclusões que alcançamos no subitem 8.1, diverge, em determinados casos, o critério espacial indicado na Lei nº 13.296/2008⁹⁴, publicada pelo Estado de São Paulo.

⁹⁴ “Art. 4º. O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º – Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

1 – se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

É merecedor de crítica, de início, o *caput* do artigo 4º da referida lei, ao enunciar que o IPVA será devido ao local de domicílio ou residência do proprietário no Estado de São Paulo. A redação de tal disposição, a nosso ver, despreza a possibilidade da co-existência de domicílios, por parte de proprietários de veículos automotores situados neste Estado e em outras unidades da Federação ou no Distrito Federal.

Esta orientação nos parece incompatível com o quanto disposto no Código Civil e no Código Tributário Nacional, uma vez que tais diplomas legais admitem de forma inequívoca a pluralidade de domicílios, independentemente da Unidade Federada em que se encontrem.

Em vista disso, quer nos parecer que o conteúdo dos parágrafos 2º e 3º do artigo 4º, ao prever critérios para a definição do local de domicílio das pessoas naturais, o faz levando-se em conta a (falsa) possibilidade de que o proprietário do veículo automotor tenha domicílio

2 – se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota;

3 – qualquer de suas repartições no território deste Estado, se o proprietário ou locatário for pessoa jurídica de direito público.

§ 2º – No caso de pessoa natural com múltiplas residências, presume-se como domicílio tributário para fins de pagamento do IPVA:

1 – o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão;

2 – caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

§ 3º – Na impossibilidade de se precisar o domicílio tributário da pessoa natural nos termos dos § 1º e 2º deste artigo, a autoridade administrativa poderá fixá-lo tomando por base o endereço que vier a ser apurado em órgãos públicos, nos cadastros de domicílio eleitoral e nos cadastros de empresa seguradora e concessionária de serviço público, dentre outros.

§ 4º – No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do item 2 do § 1º deste artigo, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

§ 5º – Presume-se domiciliado no Estado de São Paulo o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado.

§ 6º – Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo.

§ 7º – Para os efeitos da alínea “b” do item 2 do § 1º deste artigo, equipara-se a estabelecimento da empresa locadora neste Estado, o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação.

apenas no Estado de São Paulo. Caso contrário, haveria uma contradição entre tal parágrafo e o *caput*.

É merecedor de menção, também, a disposição da alínea “b”, do item 1, do parágrafo 1º, do artigo 4º, que, na hipótese de incerteza quanto ao domicílio, o considera o centro habitual de atividade do proprietário onde o veículo estiver sendo utilizado.

É questionável a solução encontrada pela lei, já que, em nosso entendimento, extrapola o quanto estabelecido pelo Código Civil e pelo Código Tributário Nacional. Isto porque, no caso de incerteza quanto à residência habitual, tais diplomas legais consideram como domicílio o lugar da atividade da pessoa física. Não nos parece adequado associar tal local ao uso do veículo automotor; neste caso, basta que seja exercida a atividade com habitualidade.

São também no mínimo polêmicas, as disposições da lei paulista no que toca às pessoas jurídicas, especialmente no que concerne às locadoras de veículos (alíneas “a”, “b” e “c”, do item 2, do parágrafo 1º e parágrafo 4º, todos do artigo 4º, da Lei nº 13.296/2008).

Inicialmente, vale advertir que a presunção legal de se considerar domicílio da pessoa jurídica apenas o local do estabelecimento situado no território do Estado de São Paulo, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados, exclui, indevidamente, a possibilidade de que existam outros domicílios da pessoa jurídica em outros Estados e no Distrito Federal.

Nessa hipótese, parece-nos que há uma incompatibilidade entre a lei paulista e o Código Civil, bem como com o Código Tributário Nacional, na medida em que tais diplomas legais, como se viu, atribuem expressamente a qualidade de domicílio aos locais em que se situem outros estabelecimentos da pessoa jurídica.

Ademais, a vinculação de veículos automotores a determinado estabelecimento da pessoa jurídica, além de não ser uma imposição legal, nem mesmo contábil, vai de encontro com o fato de que a propriedade de qualquer bem é inerente à pessoa jurídica como um todo e não apenas a um de seus estabelecimentos. Ou seja, admitir como possível a vinculação a que se refere a lei paulista é o mesmo que aceitar que a propriedade é exercida apenas por um determinado estabelecimento, em detrimento da unidade da pessoa jurídica.

A questão torna-se ainda mais complexa ao se examinar a situação das empresas locadoras de veículo automotor. Isso porque, além da incompatibilidade acima apontada para as pessoas jurídicas em geral, a natureza da atividade econômica exercida pelas locadoras de veículos automotores pressupõe o livre trânsito de tais bens por todo o território nacional.

De fato, os veículos automotores pertencentes a empresas locadoras podem ser locados em um determinado Estado da Federação, para serem devolvidos pelo locatário em estabelecimento situado em outra unidade federada. Nesta hipótese, após sua devolução, o veículo automotor passará a estar novamente disponível para nova locação no estabelecimento em que foi devolvido, que poderá ser um outro Estado.

Além dessa hipótese, casos há em que, por exigência da demanda de determinados locais em certas épocas do ano (municípios do Rio de Janeiro e Salvador no carnaval, por exemplo), grande parte da frota de veículos de empresas locadoras são deslocadas para um determinado lugar.

Em vista de tais situações, temos para nós que as alíneas “b” e “c”, do item 2, do parágrafo 1º do artigo 4º da Lei nº 13.296/2008, deturpam o conceito de domicílio estabelecido pelo CC e CTN, pois equivocadamente vinculam o domicílio da pessoa jurídica locadora no Estado de São Paulo ao local em que o veículo automotor é disponibilizado para locação e ao lugar em que se encontra locatário neste Estado.

Em tais situações, a exigência do IPVA se dará tendo por base o local em que o veículo é utilizado, o que não se coaduna com a materialidade deste imposto, qual seja, a efetiva propriedade. Nesta hipótese, entendemos ilegal a exigência estatal com tal fundamento.

Até porque, como visto anteriormente, conforme as normas do Código Civil e do CTN, os estabelecimentos das pessoas jurídicas locadoras de veículos situados em outros Estados caracterizam-se como seu domicílio, em relação aos atos e fatos ali constantes, sendo possível, portanto que o registro e o recolhimento do IPVA ocorram em favor de outra unidade da Federação que não o Estado de São Paulo.

Vale mencionar, por fim, que as disposições da lei paulista, no que tange às locadoras de veículos, em nosso entendimento, atentam contra o princípio constitucional da igualdade. Isto porque, a nosso ver, não há a necessária correlação lógica entre o critério utilizado para a diferenciação, qual seja, ser locadora de veículos, e o tratamento desigual que lhes foi atribuído em relação às demais pessoas jurídicas.

9. Critério pessoal

Ao partirmos para o estudo do critério pessoal da regra matriz de incidência do IPVA, ingressamos no terreno do seu conseqüente, que é habitado pelos elementos que compõem a relação jurídica tributária.

Como já observamos previamente no capítulo 3 do presente trabalho, o critério pessoal faz referência aos sujeitos da relação jurídica. O primeiro, designado sujeito ativo, é quem tem o direito de ver satisfeito um direito do qual é titular. O segundo, chamado de sujeito passivo, é quem possui o dever de cumprir determinada prestação obrigacional.

Iniciaremos a análise pelo sujeito ativo. Mais do que acompanhar a maioria dos trabalhos científicos sobre tributação, que primeiramente examinam a sujeição ativa, deixando a passiva para o momento posterior, nossa escolha se dá em vista do tópico possuir relação direta com o capítulo anterior em que discorreremos sobre o critério espacial. Aliás, naquela oportunidade, fizemos observação expressa nesse sentido. Sendo assim, passemos às nossas considerações.

9.1. Sujeito ativo

O artigo 119, do Código Tributário Nacional, estabelece que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”.

Não obstante a definição legal presente no artigo 119, do CTN, definir o sujeito ativo da regra matriz de incidência do IPVA implica, a nosso ver, resgatar as conclusões alcançadas no capítulo anterior a respeito do critério espacial.

Com efeito, em tal oportunidade, cravamos que o critério espacial relaciona-se com o lugar em que se reputa consumada a propriedade do veículo automotor. Além disso, para a indicação de tal local, selecionamos um elemento de conexão conveniente para tal fim, qual seja, o domicílio do proprietário.

Em vista disso, não nos parece que outra solução seja possível a não ser aquela que conclua no sentido de que o sujeito ativo possível da regra matriz de incidência tributária do IPVA será o Estado, ou o Distrito Federal, conforme o caso, em que estiver localizado o domicílio do proprietário do veículo automotor.

Cumpre-nos salientar, em linha com o que já expomos no capítulo anterior, que a sujeição ativa não é definida pelo registro do veículo automotor. Isso porque, tanto o lugar em que deve ser registrado o veículo (terrestre e aquático), como o sujeito ativo do IPVA, derivam do local em que está domiciliado o proprietário. Ou seja, a competência do Estado ou do Distrito Federal para exigir o cumprimento da prestação relacionada ao imposto decorre do domicílio do proprietário.

É provável que seja levantada dúvida sobre o tema quando se considerar a possibilidade, admitida pelo Código Civil e pelo Código Tributário Nacional, de que o proprietário possua mais de um domicílio em Estados diversos. Em outras palavras, a quem cabe a exigência do IPVA quando a propriedade do veículo automotor for exercida com habitualidade pelo proprietário que possui domicílio em Estados diversos?

A solução da questão revela-se importante, na medida em que, em princípio, nessa situação, todas as Unidades Federadas em que o proprietário tiver domicílio teriam legitimidade para exigir o imposto, o que geraria o famigerado conflito de competência.

Contudo, não se pode admitir a exigência do IPVA por mais de um Estado (ou pelo Distrito Federal) em relação a um mesmo veículo, pois tal hipótese configuraria *bis in idem*.

Temos para nós que em casos como esse, em que o proprietário do veículo automotor possui domicílio em mais de um Estado, exercendo sua propriedade com habitualidade em tais Unidades Federadas simultaneamente, é lícito ao proprietário do veículo automotor definir ele mesmo o Estado que irá compor o posto de sujeito ativo da relação jurídica tributária.

A solução pode ser considerada polêmica por alguns e até mesmo inaceitável pelos Estados e Distrito Federal. Além disso, não estamos alheios ao fato de que tal orientação é condição suficiente para estimular a chamada “guerra fiscal” entre as Unidades Federadas, por meio da concessão de benefícios fiscais.

Contudo, entendemos que a opção do proprietário do veículo automotor é a solução mais adequada para a hipótese, em vista da ausência da lei complementar a que se refere o artigo 146, da CF/88, que, versando sobre essa hipótese, disciplinaria o assunto, de forma a afastar o conflito de competência entre as unidades da Federação.

Ademais, a orientação por nós indicada tem por fundamento o critério espacial definido neste trabalho, qual seja, o domicílio do proprietário que, como se viu, é o elemento de conexão possível, do ponto de vista espacial, para a exigência do IPVA. Conclui-se, portanto, que a solução sugerida deriva de critério jurídico e não de mera opção tendente a beneficiar os contribuintes.

Em vista disso, nos casos em que há pluralidade de domicílio, entendemos que é imprópria a eventual vinculação do sujeito ativo do IPVA com o local em que o veículo automotor é utilizado. Afinal, tal solução desvirtuaria a materialidade do imposto – ser proprietário de veículo automotor.

9.2. Sujeito passivo

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele que está obrigado a cumprir um dever, em atendimento a um direito correlato de que é titular o sujeito ativo. No caso das relações jurídicas tributárias, consiste em cumprir a prestação de pagar um determinado valor a título de tributo.

Por disposição do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo é designado contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a hipótese de incidência prevista no antecedente da norma matriz de incidência. Será chamado de responsável quando sua condição decorrer expressamente da lei (artigo 121 e parágrafo único, do CTN⁹⁵).

Creemos não haver maiores dúvidas de que será sujeito passivo do IPVA, na modalidade contribuinte, o proprietário do veículo automotor, por possuir relação pessoal e direta com a materialidade da regra matriz do imposto, já que é ele quem realiza a conduta de ser proprietário de veículo automotor.

Quanto ao sujeito passivo que se reveste da condição de responsável, entendemos conveniente destacar novamente o Código Tributário Nacional, cujo artigo 128 prevê a regra geral a respeito da responsabilidade tributária atribuída a terceiros. Confira-se:

"Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

⁹⁵ "Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

O dispositivo acima transcrito, conforme esclarece LUCIANO AMARO⁹⁶, estabelece a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro "à vista de um liame indireto com o fato gerador".

É neste sentido, também, a lição de ALIOMAR BALEEIRO⁹⁷ ao esclarecer que “a lei, e só ela, de modo expresso, pode substituir o contribuinte por outra pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação tributária”. E na mesma esteira é o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO⁹⁸. Confira-se:

“Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.”

Ainda sobre este tema, LUCIANO AMARO⁹⁹ adverte que “não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”.

De acordo com os autores acima citados, é possível concluir que a responsabilidade tributária só pode ser atribuída pela lei a terceira pessoa que tenha vínculo indireto com a hipótese de incidência tributária.

⁹⁶ Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 305.

⁹⁷ Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, p. 735.

⁹⁸ Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*, pp. 169-170.

⁹⁹ Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 312.

No caso da regra matriz ora em exame, a conduta que dá origem à exigência do IPVA é ser proprietário de veículo automotor. Dessa forma, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária só pode ser atribuída a quem possua vínculo indireto com a ação de ser proprietário desta espécie de veículo.

Em vista disso, em nosso entendimento, estão de acordo com a regra contida no artigo 128, do CTN, as disposições estaduais e distrital que atribuem a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária ao arrendatário, em contratos de arrendamento mercantil de veículos automotores e ao devedor fiduciário, nos caso de contrato de alienação fiduciária em garantia.

Nos casos em que a responsabilidade advém de contratos de alienação fiduciária ou arrendamento mercantil, os responsáveis, muito embora não sejam proprietários dos veículos automotores, exercem sobre eles direitos ínsitos à propriedade, como o uso e o gozo, como se proprietários de fato fossem. Até porque, a vinculação indireta com a materialidade do IPVA revela-se pela própria natureza do contrato, por meio do qual se possibilita, àquele que não possui recursos, “adquirir” veículo automotor com a chamada reserva de domínio do agente financiador.

Todavia, o mesmo não ocorre com a responsabilidade atribuída por diversas legislações estaduais ao agente público que autorizar ou efetuar o registro, licenciamento ou a transferência de propriedade de veículo automotor sem a comprovação do pagamento do imposto, do reconhecimento da imunidade, ou ainda da concessão de isenção.

É claro o descompasso da regra que contenha previsão nesse sentido, já que o agente público não tem relação indireta com a propriedade do veículo automotor. Este fato não passou despercebido por GLADSTON MAMEDE¹⁰⁰ que, admitindo a responsabilidade solidária dos antecessores e sucessores na propriedade de veículos automotores, em vista das disposições do CTN, rechaça a responsabilização do agente público:

¹⁰⁰ Gladston Mamede, *IPVA*, pp. 112-113.

“Em fato, para a relação jurídica considerada pelo IPVA, viu-se, é a relação jurídica de propriedade do veículo automotor que define o dever de recolher o imposto; em face desse conceito legal, ou tipo, como querem alguns, pode-se até mesmo prever a responsabilidade solidária de sucessores ou antecessores nessa relação de propriedade de possuidores legítimos, como visto. Mas não é juridicamente adequado transformar em devedor tributário quem é estranho à relação que caracteriza o fato gerador. E, convenhamos, servidores e funcionários – ainda que responsáveis por registro, licenciamento, inscrição, matrícula, vistoria ou transferência de veículo – são absolutamente estranhos à relação de propriedade; o mesmo se diga dos despachantes ou de qualquer pessoa que adulterar, viciar ou falsificar documentos e dados cadastrais.”

Ainda em relação à sujeição passiva da relação jurídica da regra matriz de incidência do IPVA, na modalidade responsabilidade, entendemos importante examinar as disposições do artigo 6º, incisos VIII e X, e parágrafo 2º, todos da Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo, em que se previu a responsabilidade solidária dos sócios, diretores, gerentes e administradores das empresas locadoras de veículos automotores (inciso X), assim como das pessoas jurídicas de direito privado locatárias de tais veículos, bem como dos seus sócios, diretores, gerentes e administradores (inciso VIII) pelo pagamento do imposto. A redação é a seguinte:

“Artigo 6º – São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

(...)

VIII – a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;

(...)

X – o sócio, diretor, gerente ou administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;

(...)

§ 2º – A responsabilidade prevista nos incisos I, II, III, VII, VIII, IX, X, XI e XII deste artigo é solidária e não comporta benefício de ordem.”

Cabe notar que o parágrafo 2º, do artigo 6º, da Lei nº 13.296/2008, classifica a responsabilidade de terceiro prevista nos incisos VIII e X deste artigo, como solidária, não comportando benefício de ordem.

Tal espécie de responsabilidade está prevista no inciso II, do artigo 124, do CTN¹⁰¹, e, conforme assevera LUCIANO AMARO¹⁰² “as situações em que a lei pode definir terceiros como responsáveis solidários supõem que estes estejam vinculados ao fato gerador”.

É oportuno mencionar, ainda, conforme uma vez mais a lição de LUCIANO AMARO¹⁰³, que:

“A razão que com mais frequência se apresenta para ensejar a solidariedade é a omissão de dever de diligência ou vigilância. São (...) situações em que a lei impõe ao ‘terceiro’ (...) a tomada de determinada providência para impedir ou dificultar a eventual omissão do contribuinte, no que respeita ao cumprimento do seu dever de recolher o tributo; caso o terceiro não adote essa providência, a lei o responsabiliza solidariamente pelo tributo.”

É justamente essa, a nosso ver, a intenção do dispositivo contido no parágrafo 2º, do artigo 6º, da Lei nº 13.296/2008. Ou seja, de acordo com o que é válido concluir, a legislação do Estado de São Paulo, ao atribuir-lhes a responsabilidade solidária, pretende fazer com que os sujeitos elencados nos incisos VIII e X, do mencionado artigo 6º, cuidem para que a pessoa jurídica locadora de veículos automotores inscreva-se no Cadastro de Contribuintes do IPVA, para registrar no Estado de São Paulo os veículos locados e utilizados em seu território, com o fim de que o IPVA seja recolhido para tal Unidade Federada.

Todavia, a nosso ver, nenhum dos sujeitos elencados pelos incisos VIII e X, do artigo 6º, da Lei paulista nº 13.296/2008, possuem relação indireta com a propriedade de veículos automotores que pudesse autorizar sua responsabilização pelo cumprimento da obrigação. Por

¹⁰¹ “Art. 124. São solidariamente obrigadas: (...); II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

¹⁰² Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 316.

¹⁰³ *Ibidem*, pp. 309-310.

isso, em nosso entendimento, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto estabelecida pelos incisos VIII e X, do artigo 6º e parágrafo 2º, da Lei 13.296/2008, é ilegal, por estar em desacordo com o artigo 124, inciso II e o artigo 128, ambos do CTN.

10. Critério quantitativo

A análise da regra matriz de incidência tributária do IPVA encerra-se com o estudo do seu critério quantitativo. Vale lembrar, antes de mais nada, que estamos no terreno do conseqüente da norma, examinando os elementos constitutivos da relação jurídica, segundo a qual o sujeito passivo tem o dever de cumprir uma prestação obrigacional ao sujeito ativo.

O critério quantitativo da regra matriz se relaciona com a prestação da relação jurídica prevista no seu conseqüente, pois permite apurar o montante da obrigação devida. Nesse aspecto, é válido recordar que a determinação do valor da prestação tributária é produto de uma operação aritmética, em que se conjugam os dois elementos que formam o critério quantitativo, quais sejam: base de cálculo e alíquota.

10.1. Base de cálculo

A base de cálculo da regra matriz de incidência tributária é a grandeza que expressa o valor econômico do fato jurídico previsto no antecedente de tal regra, possibilitando a apuração do montante a título de imposto que deve ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Para a determinação da base de cálculo possível do IPVA, é preciso repisar alguns pontos já mencionados ao longo deste trabalho, fixando-os como premissas que nos permitirão apontar qual o montante que servirá de parâmetro para a o cálculo do valor do imposto.

Em primeiro lugar, cumpre-nos, mais uma vez, registrar que a materialidade da norma impositiva do IPVA é a propriedade de veículo automotor. Portanto, a base de cálculo possível deste imposto deverá, necessariamente, relacionar-se com tal fato jurídico, sendo inconstitucional qualquer previsão de leis estaduais ou distrital que disponham de forma diversa.

Além disso, é útil notar que, em geral, nos impostos cuja incidência opera-se em vista da propriedade, a valoração do comportamento que dá origem à tributação (ser proprietário) é mensurada por meio do valor que é atribuído ao bem objeto da propriedade.

E faz todo o sentido que assim seja, pois o bem pertencente ao patrimônio do proprietário, ao ser suscetível de valoração, é o que permite dimensionar economicamente o fato jurídico “ser proprietário”, imprimindo-lhe aquele caráter presuntivo de riqueza sobre o qual mencionamos quando tratamos do princípio da capacidade contributiva.

Aliás, esta presunção de riqueza, exteriorizada por meio da propriedade, está intimamente ligada à concepção absoluta do princípio da capacidade contributiva. Mas, para a definição da base de cálculo tributária, é salutar que se considere, também, a perspectiva subjetiva de tal princípio, segundo a qual o proprietário deve contribuir nos limites da suas possibilidades econômicas, as quais são estampadas pelo bem objeto da propriedade.

Em resumo, a definição da base de cálculo possível da regra matriz de incidência tributária do IPVA deve levar em conta a natureza do fato jurídico, qual seja, ser proprietário de veículo automotor, e o princípio da capacidade contributiva, em suas concepções absoluta e relativa.

Em vista de tais premissas, temos para nós que a base de cálculo da regra matriz do IPVA só pode ser o valor do veículo automotor. Acompanha-nos nessa opinião MARCELO VIANA SALOMÃO¹⁰⁴, que conclui:

“Assim, o que a leitura de todos os artigos constitucionais que desenharam o arquétipo tributário dos impostos e, em especial os que incidem sobre a propriedade, nos dá é que a base de cálculo deles necessariamente deverá ser o *valor do bem*.

¹⁰⁴ Marcelo Viana Salomão, *Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves*, p. 53.

E nem poderia ser diferente, pois se o fato impositivo é ser proprietário de um bem, o que revela a riqueza do sujeito passivo é exatamente o valor do referido bem.

Em termos mais jurídicos, tal se dá porque a base de cálculo é exatamente a mensuração da hipótese de incidência. Ou seja, a base de cálculo sempre deve refletir o valor da situação fática que acarreta a incidência do imposto”. (Destaque do original)

Com efeito, a fim de afastar a ambiguidade e a vagueza da palavra “valor”, cumpre-nos advertir que tomamos este termo como o preço de um bem ou serviço, a valia, ou ainda a importância em dinheiro que se atribui a algo¹⁰⁵.

Contudo, apesar da delimitação da acepção a que atribuímos ao termo valor, é exatamente neste ponto que as dificuldades interpretativas começam a aparecer. Isto porque, definido que o valor do veículo automotor é o único apto a compor a base de cálculo do imposto, é necessário definir qual é o preço, ou a quantia de dinheiro a que corresponde o valor do veículo automotor. É o valor de mercado, ou venal, como querem alguns? Ou seria o preço entendido como o custo de aquisição do veículo automotor?

Acreditamos que as respostas para essas questões serão encontradas de acordo com a espécie de veículo automotor que se estiver examinando. E cremos que seja conveniente realizar mais uma advertência sobre o valor do veículo automotor como base de cálculo da regra matriz do IPVA.

A nosso ver, o valor que serve de base de cálculo do imposto, a todo o rigor, deveria ser exatamente aquele atribuível a um determinado veículo automotor. Ou seja, a definição do montante do preço enquanto base para o cálculo da prestação tributária deve ser o mais “individualizado” possível. Essa providência atende ao aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva, na medida em que proporciona a apuração do valor do imposto

¹⁰⁵ Antônio Houaiss, Mauro de Salles Villar e Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1.920.

dentro dos estritos limites do perfil tributário de cada proprietário para contribuir com o erário.

Isso implica dizer que, em nosso entendimento, o valor de cada veículo automotor deveria ser atribuído “caso a caso”, considerando-se a espécie, o estado de conservação, o local de domicílio do proprietário e todos os demais elementos que contribuem para que se apure um determinado preço e não outro. Em outras palavras, o lançamento do imposto pelas autoridades fiscais relativo a determinado veículo automotor deveria ocorrer levando-se em conta as circunstâncias relacionadas apenas a tal veículo.

Entretanto, como se verá mais adiante, há hipóteses em que essa individualização é limitada pelas dificuldades práticas que se apresentam no momento em que deve ser atribuído um valor a tais bens. Em vista disso, apesar de não ser a situação que consideramos a ideal, a apuração da base de cálculo, em certos casos, poderá ser efetuada tomando por base um valor médio.

Tendo em mente essas considerações, passamos a avaliar a extensão possível do termo “valor” de acordo com as situações que envolvem cada espécie de veículos automotores.

10.1.1. Veículo automotor novo

Partindo das premissas que estabelecemos acima, concluímos que a base de cálculo do IPVA incidente sobre a propriedade de veículos automotores novos¹⁰⁶ corresponderá ao valor de sua aquisição. Entendemos que seja próprio dizer: o valor que constar no contrato de compra e venda de tal bem.

¹⁰⁶ Gladston Mamede qualifica veículo novo como aquele que é objeto de transferência original de fabricante ou revendedor autorizado para um usuário. *IPVA*, p. 71.

Neste particular aspecto, é conveniente alertar que tal valor nem sempre corresponderá a aquele constante da nota de fiscal de venda. Isso porque, não raro, as legislações que cuidam do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – exigem que, ao preço da mercadoria, sejam acrescidas outras despesas cobradas do adquirente. É certo que tais montantes, muito embora possam vir a compor a base de cálculo da operação de circulação de mercadoria tributável pelo ICMS, o que também é bastante discutível, para fins do IPVA, não se caracterizam como preço do veículo automotor.

Em vista disso, nos parece reprovável a disposição contida no artigo 7º, inciso II, da Lei paulista nº 13.296/2008, que nos casos de aquisição de veículos novos aponta a base de cálculo como “o valor total constante do documento fiscal de aquisição do veículos pelo consumidor”¹⁰⁷.

Na opinião de GLADSTON MAMEDE¹⁰⁸ a base de cálculo da regra matriz de incidência do IPVA, mesmo no caso de veículo automotor novo, é o valor venal, assim entendido, por esse autor, como o respectivo valor de mercado. Por isso, em seu entendimento, no caso da aquisição de veículos automotores novos, o montante que deve ser considerado como base de cálculo é aquele constante em tabelas dos fabricantes com o fim de comercialização, sendo opcional a utilização do valor constante da nota fiscal.

Com o devido respeito ao professor mineiro, não compartilhamos de sua opinião, haja vista a necessidade, como apontado anteriormente, de máxima individualização do valor que será tomado como a base de cálculo da regra do IPVA, em consonância com o princípio

¹⁰⁷ “Art. 7ª A base de cálculo do imposto é: (...) II – na hipótese do inciso II e X, alínea “c”, do artigo 3º desta lei, o valor total constante do documento fiscal de aquisição do veículos pelo consumidor; (...)”

¹⁰⁸ Lê-se desse autor: “São diversas as soluções adotadas pelas legislações estaduais para a hipótese de veículos novos. É comum utilizar-se como base de cálculo o valor constante no documento fiscal referente à transmissão de propriedade ao consumidor; outras legislações são mais rigorosas, preferindo os valores de tabela constantes de documentos fiscais. É lícito às Fazendas Estaduais considerarem o valor das notas fiscais de venda de veículos; mas tal expediente não é obrigatório. É preciso não confundir a base de cálculo do IPVA com a do ICMS, já que são distintas; para o ICMS considera-se o valor da operação de circulação de mercadoria, mas para o IPVA considera-se o valor venal do veículo automotor, o que não se confunde com o valor de venda. Um bom negócio pode reduzir o valor da venda, mas não reduz o valor do bem. E é sobre esse que incide o IPVA. Legítima, portanto, a pretensão de se considerar, quando se trata de um veículo novo, o valor constante nas tabelas dos fabricantes ou revendedores autorizados, se existentes.” Gladston Mamede, *IPVA*, pp. 71-72.

da capacidade contributiva. Por isso, deve ser tomado como base de cálculo do IPVA de veículos automotores novos o valor efetivo de sua aquisição e não seu valor venal.

Neste caso, serão diferentes as bases de cálculo e, conseqüentemente, os valores do IPVA, relacionados a veículos automotores novos semelhantes, na medida em que forem diversos os respectivos preços de aquisição.

10.1.2. Veículo automotor importado

Em consonância com necessidade de que a base de cálculo da regra matriz de incidência do IPVA atenda ao princípio da capacidade contributiva, nossa opinião é a de que para os veículos automotores importados, o valor adequado para servir à tributação é o de sua aquisição, assim entendido o constante dos documentos de importação.

Também aqui há de se advertir que tal valor não é necessariamente aquele que sirva de base de cálculo de tributos devidos na importação de bens do exterior, tais como o ICMS ou o próprio Imposto de Importação, em vista de serem compostos por importâncias correspondentes a despesas que não compõem o preço do veículo automotor importado.

Mais uma vez, a título de exemplo, cumpre apontar que a Lei paulista nº 13.296/2008 é merecedora de censura, no que respeita à sua previsão sobre a base de cálculo do imposto referente a veículo automotor importado, na medida em que faz constar que a mesma equivale ao valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos pelo importador¹⁰⁹.

Ora, as importâncias recolhidas a título de outros tributos incidentes na importação não correspondem ao preço de aquisição. Em vista disso, em nosso modo de ver, a Lei

¹⁰⁹ “Art. 7ª – A base de cálculo do imposto é: (...) III – na hipótese do inciso III do artigo 3º desta lei, valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos em razão da importação, ainda que não recolhidos pelo importador; (...)”

paulista está em desacordo com a linha possível de se adotar tomando por base a Constituição Federal de 1988.

10.1.3. Veículo automotor usado

A base de cálculo do IPVA referente a veículos usados também deve ser o seu valor, assim entendido o seu preço. Cabe advertir que não se trata do preço de sua aquisição, já que tal valor pode ser muito superior a aquele que o veículo automotor de fato possui na data em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário. Fazemos referência ao valor de mercado, correspondente à quantidade de moeda que se pode auferir com a sua alienação no local de domicílio do proprietário.

A todo rigor, pensamos que para perfeito atendimento ao princípio da capacidade contributiva o valor de cada veículo automotor usado deveria ser apurado de forma individualizada. Significa dizer que o estado de conservação, os acessórios, o mercado de compra e venda do local em que está domiciliado o proprietário, dentre outros elementos, deveriam ser levados em consideração no momento em que se vai atribuir um valor a tal bem.

Todavia, temos ciência de que, na prática, esta providência é impossível de ser adotada, em vista da enorme frota de veículos automotores que circulam em todo o país. Não vemos como possam os Estados e o Distrito Federal examinar e avaliar um a um os veículos automotores para lhes atribuir um valor que sirva de base de cálculo do imposto.

É exatamente por isso que pensamos ser possível a adoção de um valor médio que seja atribuído a uma classe de veículos, selecionados de acordo com os elementos que os diferenciam dos demais, tais como a marca, o tipo, as especificações do fabricante, o ano de fabricação, dentre vários outros.

Diversas legislações estaduais, assim como a doutrina de GLADSTON MAMEDE¹¹⁰, apontam como base de cálculo do veículo automotor usado o valor *venal* do veículo. De acordo com o Dicionário Houaiss, o valor venal é aquele “que um produto pode obter em decorrência das circunstâncias de mercado, a despeito de seu valor real ou dos custos de produção¹¹¹”. Vê-se que ao termo “valor venal” atribui-se o sentido de “valor de mercado”.

Em vista disso, entendemos que é adequada a base de cálculo de veículos automotores usados que tenha como referência o seu valor venal médio, apurado no mercado do local em que estiver domiciliado o seu proprietário.

Em vista disso, pensamos ser imprópria a atribuição de uma mesma base de cálculo para uma determinada classe de veículos em todo o território do Estado, ou do Distrito Federal, sem levar em consideração as peculiaridades do mercado local.

Exemplo disso, é a incontestável diferença, em termos de mercado, que há entre veículos semelhantes em diferentes Municípios. Com efeito, um determinado veículo automotor de proprietário domiciliado na cidade de São Paulo pode não ter, e provavelmente não terá, o mesmo valor de mercado de um veículo semelhante cujo proprietário resida no Município de Franca, no interior de tal Estado. Em que pese os veículos automotores pertencerem a proprietários domiciliados no Estado de São Paulo, seus preços variarão de acordo com as características do mercado local.

Creemos que a definição das bases de cálculo deveria levar em conta os mercados locais, o que atenderia ao princípio da capacidade contributiva. Em nosso entender, um critério razoável para sua definição seria considerar cada Município como um mercado distinto.

¹¹⁰ Gladston Mamede, *IPVA*, p. 75.

¹¹¹ Antônio Houaiss, Mauro de Salles Villar e Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, p. 1.920.

Outra questão que se coloca relativamente ao valor venal médio relaciona-se com a sua apuração. Vale dizer, os elementos e a forma utilizados para que sejam definidos os preços médios que serão atribuídos a cada classe de veículos automotores.

Os elementos caracterizadores dos veículos são essenciais para que se identifiquem tantas quantas forem as *classes* de veículos automotores existentes no mercado, para que a cada uma delas seja atribuída um valor correspondente. Cremos que tenha sido essa a conclusão de GLADSTON MAMEDE¹¹² quando afirma que:

“Não se pode perder jamais de vista que todos esses elementos constituem apenas um meio para se aferir o valor médio de mercado. Não são fórmula de tradução do valor médio de mercado, esse sim, a base de cálculo do imposto. É abusivo e antijurídico o ato que fixa a base de cálculo em função de qualquer desses elementos, ou mesmo em função de todos eles, mas em desproveito do valor de mercado, ou melhor, do efetivo valor de venda.”

Vale comentar ainda, que, a nosso ver, a definição das classes de veículos e a atribuição do correspondente valor venal médio pode ser realizada diretamente pelo ente tributante, por meio de pesquisas de mercado, ou alternativamente por entidade especializada, tal como a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE – por exemplo.

Aspecto que merece atenção é o concernente à forma de divulgação dos montantes das bases de cálculo dos veículos automotores. A Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo, nesse particular aspecto, prevê em seu artigo 7º, parágrafos 1º e 2º¹¹³, que o Poder Executivo divulgará o valor de mercado por meio de tabela, que vigorará para o ano seguinte, fixando-o com base nos valores dos veículos vigentes para o mês de setembro.

¹¹² Gladston Mamede, *IPVA*, p. 76.

¹¹³ “Artigo 7º - A base de cálculo do imposto é: (...) § 1º - Para efeito do disposto no inciso I deste artigo, o Poder Executivo divulgará o valor de mercado por meio de tabela, considerando na sua elaboração a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação. § 2º - A tabela a que se refere o § 1º deste artigo, deverá ser divulgada para vigorar no exercício seguinte, e na fixação dos valores serão observados os preços médios de mercado vigentes no mês de setembro”.

São dois os problemas que vislumbramos no regramento do Estado de São Paulo para o assunto. O primeiro deles refere-se ao princípio da legalidade tributária inserto na Constituição Federal de 1988. Não nos parece constitucional a delegação efetuada pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo para que este divulgue os valores venais médios dos veículos. A nosso ver, e no de MARCELO KNOEPFELMACHER¹¹⁴, o princípio da legalidade requer que a fixação das bases de cálculo seja efetuada por lei.

Por isso mesmo, a solução dada à questão pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de considerar constitucional a exigência do IPVA feita com supedâneo em base de cálculo fixada pelo Poder Executivo, não nos parece a mais adequada¹¹⁵.

Além disso, no que tange ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, recorde-se que a fixação da base de cálculo do IPVA não se submete a tal princípio (segunda parte do parágrafo 1º, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988), bastando que a mesma ocorra no exercício anterior ao da exigência do imposto.

Ora, como já manifestamos no capítulo 5 do presente trabalho, esta disposição submete a regra matriz do IPVA a regime constitucional contraditório, na medida em que, por um lado, submete a criação de tal norma de incidência do IPVA a ambos os princípios: da anterioridade ordinário e nonagesimal. Todavia, ao se excluir deste último a fixação da base de cálculo, inviabiliza-se a própria criação da regra matriz de incidência, pois a perfeita configuração do seu consequente depende da indicação da base tributável.

Assim, em nossa opinião, a fixação do valor venal médio dos veículos automotores usados deveria ocorrer não só no ano anterior ao da exação, mas também, pelo menos noventa dias antes de sua exigência.

¹¹⁴ Marcelo Knoepfelmacher, *Aspectos da incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves*.

¹¹⁵ Agravo de Instrumento nº 167.500/SP, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão. “Não há que se considerar que o lançamento do imposto, feito com base em valor fixado pela Administração à vista dos critérios e parâmetros da lei, colide com as disposições constitucionais focalizadas, com entendeu a agravante.”

10.2. Alíquota

Como já delineado no capítulo em que falamos sobre a regra matriz de incidência tributária e seus critérios, a alíquota é o elemento aritmético que representa a parte da base de cálculo, ou seja, a parcela do valor que dimensiona o fato, a que o sujeito ativo da relação tem direito de receber do sujeito passivo.

Geralmente, a alíquota é expressa por meio de uma fração (2%, 18% etc.). Porém nada impede que a alíquota seja estabelecida em valor monetário fixo, que será conjugado com a base de cálculo, que, neste caso, estará expressa em unidade não monetária, não deixando de resultar em um valor pecuniário.

No caso do IPVA, é possível verificar que os Estados e o Distrito Federal optam por estabelecer frações que são aplicadas sobre a base de cálculo, obtendo-se o montante da prestação tributária, correspondente a parcela do patrimônio do sujeito passivo que será entregue ao sujeito ativo.

É importante consignar que, por força, do parágrafo 6º, do artigo 155, da Constituição Federal¹¹⁶, o IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal (inciso I) e poderá ter alíquotas seletivas em função do tipo e da utilização do veículo automotor (inciso II).

Em que pese a determinação do inciso I, do parágrafo 6º, do artigo 155, da CF/88, nossa pesquisa no Senado Federal revelou que ainda não houve a publicação de Resolução estabelecendo as alíquotas mínimas do IPVA. Tal ausência, a nosso ver, longe de limitar os Estados e o Distrito Federal, permite que tais entes tributantes estabeleçam as alíquotas que lhe forem mais convenientes, desde que seja respeitado o princípio do não confisco.

¹¹⁶ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III – propriedade de veículos automotores; (...) § 6.º O imposto previsto no inciso III: I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização”.

No que tange à seletividade das alíquotas, nota-se que a regra constitucional outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a faculdade de tornar a tributação pelo imposto mais ou menos gravosa em vista de dois critérios: espécie do veículo automotor e sua utilização. Não se trata de regra de observância obrigatória, mas sim facultativa. Isto quer dizer que se um determinado Estado ou o Distrito Federal não adotar tal seletividade, não se poderá cogitar da inconstitucionalidade de sua norma.

De toda a forma, parece-nos que os Estados, assim como o Distrito Federal, colocaram em prática a seletividade que lhes foi facultada. De forma exemplificativa, podemos citar o artigo 9º da Lei paulista nº 13.296/2008¹¹⁷ que estabelece alíquotas diferenciadas, que variam de 1,5% a 4%, em vista da espécie e da utilização do veículo automotor.

Entendemos conveniente advertir que a seletividade não deve ser confundida com a progressividade, segundo a qual as alíquotas do tributo devem variar na proporção da correspondente base de cálculo, como é o caso do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.

Sobre este ponto é válido mencionar que não há autorização constitucional para que as alíquotas do IPVA sejam progressivas. Logo, a nosso ver, qualquer disposição estadual ou distrital que atribua alíquotas diferenciadas em vista do valor do veículo (que sirva de base de cálculo do imposto), não estará de acordo com as regras constitucionais.

¹¹⁷ “Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de: I – 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão; II – 2% (dois por cento) para: a) ônibus e microônibus; b) caminhonetes cabine simples; c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos; d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares; III – 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si; IV – 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo. § 1º – A alíquota dos veículos automotores a que se refere o inciso IV deste artigo, destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil, desde que registrados neste Estado, será reduzida em 50% (cinquenta por cento). § 2º – Considera-se empresa locadora de veículos, para os efeitos do § 1º, a pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta, mediante reconhecimento, segundo disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda. § 3º – Será aplicada, excepcionalmente, a alíquota de 3% (três por cento) para veículos fabricados até 31 de dezembro de 2008 que utilizarem motor especificado para funcionar exclusivamente a gasolina, quando adaptado, até a mesma data, para funcionar de maneira combinada com gás natural veicular, ficando convalidados os procedimentos anteriormente adotados.”

Outro limite imposto pela Constituição Federal ao se atribuir alíquotas para a incidência do IPVA é aquele presente no seu artigo 152¹¹⁸, por meio do qual se veda os Estados e o Distrito Federal estabelecer tratamento tributário diverso entre bens de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino.

Esta proibição serve de barreira para que Estados e Distrito Federal atribuam, para veículos automotores importados, alíquotas de IPVA maiores do que aquelas reservadas para veículos automotores de fabricação nacional.

Entre a doutrina parece não haver conflito sobre este tema¹¹⁹ no sentido de não admitir diferenciação desta natureza. AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO¹²⁰ foi muito feliz ao resumir a questão na seguinte passagem:

“Não podem os Estados distinguir um produto nacional de um produto de procedência estrangeira fixando alíquota diferente, seja em matéria de ICMS, seja no âmbito do IPVA, proibição esta já tradicional no direito constitucional brasileiro (...)”.

É este mesmo autor que acrescenta outro importante argumento, no sentido de que é vedado o tratamento desigual de veículos importados, ao se referir aos tratados internacionais de que o Brasil é signatário “que não permitem a discriminação entre mercadorias e produtos de procedência estrangeira e seus similares de origem nacional¹²¹”.

Creemos que é válido registrar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança nº 10.906/RJ, por meio do

¹¹⁸ “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

¹¹⁹ São as opiniões de Gladston Mamede, *IPVA*, Carlos Henrique da Fonseca, *Imposto sobre a propriedade de veículos automotores e a problemática das alíquotas diferenciadas quanto à procedência* e Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – proibição de discriminar produtos estrangeiros – critérios de sua progressividade*.

¹²⁰ Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – proibição de discriminar produtos estrangeiros – critérios de sua progressividade*, p.22

¹²¹ *Ibidem*, p. 13.

qual se manifestou o entendimento de que o artigo 152 proíbe os Estados e, por extensão, o Distrito Federal, a estabelecer alíquotas diferenciadas do IPVA para veículos automotores importados¹²².

E faz todo o sentido que assim seja, pois, uma vez desembaraçado, com o pagamento do respectivo Imposto de Importação, o veículo automotor de origem estrangeira é nacionalizado, passando a estar em “pé de igualdade” com aquele aqui fabricado.

De toda a forma, é de bom alvitre advertir que a limitação constitucional não se restringe à dicotomia entre veículos automotores importados e nacionais. Significa dizer que a atribuição de diferentes alíquotas, na previsão da regra matriz de incidência do IPVA, também não poderá subsistir quando se diferenciar veículos procedentes de determinadas regiões do próprio país. Assim, reservar alíquota mais ou menos gravosa em face de veículo automotor fabricado em determinado local é igualmente inconstitucional.

¹²² Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança nº 10.906/RJ, Relator Ministro Garcia Vieira, publicado no DJU em 05/06/2000.

Conclusões

Ao longo do desenvolvimento do presente trabalho, fomos alcançado diversas conclusões, as quais serão reunidas a seguir.

1) A regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – é uma norma em sentido estrito, geral e abstrata, pois proporciona a incidência de um tributo, da espécie imposto. Prevê em seu antecedente um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico que, quando efetivamente ocorrido, faz nascer uma relação jurídica tributária prevista no seu conseqüente.

2) Do ponto de vista histórico, o IPVA não sucedeu a TRU, pois tais espécies tributárias possuem materialidades completamente diversas: o primeiro corresponde a uma exação que nasce de um típico comportamento de um particular – ser proprietário de veículo automotor –, enquanto a segunda caracterizava-se como a contraprestação devida pela atuação do Poder Público ao licenciar e registrar veículos automotores terrestres.

3) A regra contida no artigo 146 da CF/88 não vincula o exercício da competência tributária à obrigatoriedade da edição de lei complementar. Tal norma refere-se ao tipo de veículo introdutor adequado para ser utilizado quando se pretender definir tributos e suas espécies, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. Caso tal vinculação de fato existisse, estaríamos diante de uma contradição sistêmica, na medida em que, por um lado, a atribuição de competência tributária visa proporcionar aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal autonomia financeira, como forma de garantir o pacto federativo; todavia, de outro lado, ao mesmo tempo, tal vinculação alijaria as pessoas políticas do pleno gozo de sua autonomia política. Em vista disso, o exercício da competência dos Estados e do Distrito Federal para criarem a regra matriz de incidência do IPVA não depende de prévia edição de lei complementar.

4) A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso III, estabeleceu o critério material possível para o antecedente da regra matriz do IPVA: ser proprietário de veículo automotor. Ser proprietário de algo significa exercer a propriedade, assim entendida como a relação de pertencimento que alguém mantém com um determinado objeto. A regra matriz do IPVA que vier a ser instituída pelos Estados e pelo Distrito Federal só poderá prever, no critério material, a relação de pertencimento entre um veículo automotor e um sujeito – proprietário – que o permite usar, gozar, fruir e dispor de tal objeto. Em vista disso, é descabida a incidência do imposto sobre a mera posse do veículo automotor.

5) O termo “veículo automotor” significa o objeto especialmente dotado da capacidade de efetuar o transporte de coisas, pessoas, bens, de um lugar para outro, movido por força própria, gerada por um motor, independentemente de uma ação externa. Em vista disso, a incidência do IPVA não alcança veículos automotores que, muita embora detenham a capacidade de se auto locomoverem, não possuem a finalidade de transportar bens ou pessoas.

6) Do ponto de vista semântico, os termos “embarcação” e “aeronave” podem ser enquadrados no conceito de veículo automotor, desde que dotados da capacidade de efetuar o transporte de coisas, pessoas, bens, de um lugar para outro, movidos por força própria, independentemente de uma ação externa. Consequentemente, a propriedade de aeronaves e embarcações dotadas de motor pode ser alcançada pelo IPVA, pois é compatível com o seu critério material da regra matriz de incidência.

7) O fato jurídico que enseja a incidência do IPVA é consumado no momento da instauração da relação de propriedade, quando o veículo automotor passa, efetivamente, a pertencer ao sujeito.

8) O critério temporal da regra matriz de incidência do IPVA sobre veículo automotor novo é o momento da celebração do contrato de compra e venda, com a sua efetiva tradição.

9) A regra matriz de incidência do IPVA que estabelece o critério temporal como o momento da aquisição ou da incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica fabricante, revendedora ou importadora, do veículo automotor novo, ou na data da sua arrematação em leilão, é compatível com a premissa estabelecida de que a o fato jurídico que enseja a incidência do imposto é consumado com a instauração da relação de propriedade.

10) A todo rigor, a relação de propriedade de veículo automotor usado também inicia-se com a sua aquisição e tradição. Contudo, o critério temporal da regra matriz de incidência do IPVA de veículo usado, que opta por presumir como existente a relação de propriedade no dia 1º de janeiro de cada ano é razoável e conveniente, uma vez que ser proprietário de veículo automotor é um estado experimentado por alguém ao longo do tempo.

11) A previsão que considera ocorrido o fato jurídico da propriedade do veículo automotor importado no momento do desembarço aduaneiro, não destoa da assertiva de que o critério temporal da regra matriz do IPVA deve indicar o tempo da efetiva consumação da relação da propriedade. Isso porque, é no momento do desembarço aduaneiro em que há a tradição do veículo automotor de origem estrangeira para o proprietário.

12) Considerar ocorrido o fato jurídico no momento da locação do veículo automotor ou da sua disponibilização para locação está em desarrajo com o critério material do IPVA. Isso porque, o dispositivo previsto na alínea “b”, do inciso X, do artigo 3º, da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, modifica a ação passível de incidência pelo imposto: deixa de ser a propriedade do veículo automotor, para ser o ato de locá-lo ou colocá-lo à disposição para locação. Tal proposição é inconstitucional, por ser incompatível com o critério material que o artigo 155, inciso III, da CF/88, impõe aos Estados e ao Distrito Federal, assim como com o critério temporal possível de compor a regra matriz de incidência do IPVA.

13) A propriedade de um bem móvel pode ser exercida por seu proprietário em qualquer lugar. Vale dizer, a consumação da relação de propriedade de um bem dessa

natureza não depende de um local específico. Em vista disso, é imprescindível que se adote um elemento que norteie a definição do critério espacial da regra matriz do IPVA.

14) O elemento adequado a ser adotado para a definição do critério espacial possível da regra matriz do IPVA é o domicílio do proprietário, por ser o local em a propriedade do veículo automotor é exercida com habitualidade. Se o proprietário do veículo for pessoa natural, o domicílio será o local por ela eleito, ou onde habitualmente reside. Se o proprietário for pessoa jurídica, o domicílio será o local eleito nos seus atos constitutivos, ou o lugar do estabelecimento sede, ou o local de cada estabelecimento para os atos e fatos ali ocorridos.

15) Não é viável vincular o local em que se reputa ocorrida a propriedade, para fins do IPVA, com o registro do veículo automotor. Isso porque, o órgão de registro de aeronaves é único e centralizado, independentemente do local de domicílio de seu proprietário. Além disso, o que define o local de registro, nos casos dos veículos automotores terrestres e aquáticos, é justamente o domicílio do proprietário e não o inverso.

16) O critério espacial da regra matriz do IPVA prevista na alínea “b”, do item 1, do parágrafo 1º; nas alíneas “b” e “c”, do item 2, também do parágrafo 1º; e nos parágrafos 2º e 3º, todos do artigo 4º da Lei paulista nº 13.296/2008, deturpam o conceito de domicílio estabelecido pelo Código Civil e pelo Código Tributário Nacional.

17) O sujeito ativo possível da regra matriz de incidência tributária do IPVA será o Estado, ou o Distrito Federal, conforme o caso, em que estiver localizado o domicílio do proprietário do veículo automotor. Se o proprietário do veículo automotor possuir domicílio em mais de um Estado, exercendo sua propriedade com habitualidade em tais Unidades Federadas, é lícito ao proprietário do veículo automotor definir ele mesmo o Estado que irá compor o posto de sujeito ativo da relação jurídica tributária.

18) Será sujeito passivo do IPVA, na modalidade contribuinte, o proprietário do veículo automotor, por possuir relação pessoal e direta com a materialidade da regra matriz do imposto, já que é ele quem realiza a conduta de ser proprietário de veículo automotor.

19) Em vista do artigo 128 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária só pode ser atribuída pela lei a terceira pessoa que tenha vínculo indireto com a hipótese de incidência tributária. Dessa forma, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária só pode ser atribuída a quem possua vínculo indireto com a ação de ser proprietário de veículo automotor, tal como o arrendatário, em contratos de arrendamento mercantil, e o devedor fiduciário, nos caso de contrato de alienação fiduciária em garantia.

20) É imprópria a responsabilização do agente público que autorizar ou efetuar o registro, licenciamento ou a transferência de propriedade de veículo automotor sem a comprovação do pagamento do imposto, do reconhecimento da imunidade, ou ainda da concessão de isenção, uma vez que o mesmo não tem relação indireta com a propriedade do veículo automotor.

21) Os sujeitos elencados nos incisos VIII e X, do artigo 6º, da Lei paulista nº 13.296/2008, não possuem relação indireta com a propriedade de veículos automotores que pudesse autorizar sua responsabilização pelo cumprimento da obrigação. Por isso, em nosso entendimento, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto estabelecida em tais incisos é ilegal, por estar em desacordo com o artigo 124, inciso II e o artigo 128, ambos do CTN.

22) A definição da base de cálculo possível da regra matriz de incidência tributária do IPVA deve levar em conta a natureza do fato jurídico, qual seja, ser proprietário de veículo automotor, e o princípio da capacidade contributiva, em suas concepções absoluta e relativa. Em vista de tais premissas, a base de cálculo da regra matriz do IPVA só pode ser o valor do veículo automotor.

23) A base de cálculo do IPVA incidente sobre a propriedade de veículos automotores novos corresponderá ao valor de sua aquisição, ou seja, o valor que constar no contrato de compra e venda de tal bem. Em vista disso, é reprovável a disposição contida no artigo 7º, inciso II, da Lei paulista nº 13.296/2008, que nos casos de aquisição de veículos

novos aponta a base de cálculo como o valor total constante do documento fiscal de aquisição do veículo pelo consumidor.

24) Para os veículos automotores importados, o valor adequado para servir de base de cálculo é o de sua aquisição, assim entendido aquele constante dos documentos de importação. Em vista disso, o artigo 7º, inciso III, da Lei paulista nº 13.296/2008 é merecedora de censura, na medida em que faz constar que a base de cálculo equivale ao valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos pelo importador.

25) A base de cálculo de veículos automotores usados é o seu valor venal médio, apurado no mercado do local em que estiver domiciliado o seu proprietário, sendo imprópria a atribuição de uma mesma base de cálculo para uma determinada classe de veículos em todo o território do Estado, ou do Distrito Federal, sem levar em consideração as peculiaridades do mercado local.

26) A divulgação, pelo Poder Executivo, de tabela contendo o valor venal médio dos veículos automotores usados, para fixação das bases de cálculo da norma de incidência do IPVA, esbarra no princípio da legalidade tributária.

27) A submissão da fixação da base de cálculo do IPVA ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal (segunda parte do parágrafo 1º, do art. 150 da Constituição Federal de 1988) submete a regra matriz do IPVA a regime constitucional contraditório, na medida em que, por um lado, submete a criação de tal norma de incidência do imposto a ambos os princípios: da anterioridade comum e nonagesimal. Todavia, ao se excluir deste último a fixação da base de cálculo, inviabiliza-se a própria criação da regra matriz de incidência, pois a perfeita configuração do seu conseqüente depende da indicação da base tributável.

28) Ainda não houve a publicação de Resolução pelo Senado Federal estabelecendo as alíquotas mínimas do IPVA, conforme inciso I, do parágrafo 6º, do artigo 155 da CF/88.

Tal ausência, longe de limitar os Estados e o Distrito Federal, permite que tais entes tributantes estabeleçam as alíquotas que lhe forem mais convenientes, desde que seja respeitado o princípio do não confisco.

29) A seletividade das alíquotas outorgada pela CF/88 aos Estados e ao Distrito Federal não é regra de observância obrigatória, mas sim facultativa. Se um determinado Estado ou o Distrito Federal não adotar tal seletividade, não se poderá cogitar da inconstitucionalidade de sua norma.

30) O princípio constitucional que veda o tratamento tributário diverso entre bens de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino serve de barreira para que Estados e Distrito Federal atribuam, para veículos automotores importados, alíquotas de IPVA maiores do que aquelas reservadas para veículos automotores de fabricação nacional.

Bibliografia

AFONSO, Sylvio César. Hipótese de incidência, regra-matriz de incidência, base e materialidade. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, nº 81, 2008.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008

ALVARENGA, Ricardo. IPVA na propriedade de aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 29, 1998.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Saraiva: São Paulo, 2006.

ANDRADE JR., Attila de Souza Leão. *Comentários ao novo código civil: parte geral*. v.1, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In: *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____ *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____ *Sistema constitucional brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Princípios e regras e a segurança jurídica*. In: *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. Coordenação: Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Noeses, 2005.

_____ *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BARROS, Sérgio Resende de. Desconto no IPVA: é constitucional? *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Faculdade de Direito de Bauru, nº 34, p. 353-355, jan./jun. 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____ *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, Forense: Rio de Janeiro, 2002.

BERNARDI, Renato. *O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista: Um estudo sobre o domicílio tributário*. 2009. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo. PUC/SP.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIM, Eduardo Fortunato. A necessidade de lei complementar para instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: exegese do artigo 146, III, *a* da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 109, 2004.

BITTAR, Fernanda Iervolino. *Normas que demarcam princípios: segurança jurídica em matéria tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo. PUC/SP.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 4^a ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Aspectos críticos da instituição do IPVA. *Repertorio IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n.8 , p.105-6, jul. 1987.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____ *Curso de Direito Tributário*. 17^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____ *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____ A lei complementar e a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 81, 1997.

COELHO, Fábio Ulhoa., *Curso de Direito Civil*. 2^a ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____ *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____ Norma jurídica e obrigação tributária. *Cadernos de Direito Tributário*, nº 13-14, São Paulo, 1995.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

DAL COL, Helder Martinez. Classificação das normas jurídicas e sua análise nos planos da validade, existência e eficácia. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, nº 42, 2002.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica fontes e validade do direito. In: *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 113, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FONSECA, Carlos Henrique da. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e a problemática das alíquotas diferenciadas quanto à procedência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 30, 1998.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Anotações à teoria das normas jurídicas. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, nº 60, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de. *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência*, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96); ISS (DL 406/68); IPVA. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles de; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KNOEPFELMACHER, Marcelo. Aspectos da incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 79, 2001.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª edição, Malheiros: São Paulo, 2006.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto. Inconstitucionalidade e ilegalidades da exigência do IPVA. *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, São Paulo, n. 1, p. 39-38, jan. 1999.

MAMEDE, Gladston. *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____ A base de cálculo do IPVA. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 70, 2001.

MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro lingüístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

MIGUEL, Luciano Garcia; LEOPOLDI, Elaise Ellen. Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 29, 2003.

MOTA, Douglas. *O aspecto espacial da hipótese de incidência*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo. PUC/SP.

MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Lei complementar e a competência legislativa estadual. *Direito Tributário atual*, São Paulo, v. 13, 1994.

OLIVEIRA, Neiva Flávia de. As teorias do direito e o conceito de norma jurídica. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, nº 40, 2001.

ORRUTEA, Rogério. Obrigação tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 37, 1986.

PIZOLIO JR., Reinaldo. Considerações acerca da Lei Complementar em matéria Tributária. *Cadernos de Direito Tributário e finanças públicas*, São Paulo, nº 14, 1996.

REALE, Miguel. *Cinco temas do culturalismo*. São Paulo: Saraiva, 2000.

RIZZARDO Arnaldo. *Comentários ao Código de Trânsito Brasileiro*. 3ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

RODRIGUES Sílvia. *Direito Civil*. 32ª ed. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2002.

SALOMÃO, Marcelo Viana. Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 13, 1996.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - proibição de discriminar produtos estrangeiros - critérios de sua progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 39, 1998.

_____ Natureza jurídica da relação tributária. *Cadernos de Direito Tributário e finanças públicas*, São Paulo, nº 28, 1999.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 12ª ed. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SOARES, Oswaldo Luiz. *O sistema constitucional tributário e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária*. 2001. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo. PUC/SP.

SOBRINHO, José Almeida; BARBOSA, Manoel Messias; MUKAI, Nair S. Nakamura. *Código de Trânsito Brasileiro anotado e legislação complementar em vigor*. São Paulo: Método, 2001.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma jurídica*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A derrotabilidade da norma tributária. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, nº 77, 2007.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. *Aspectos constitucionais do IPVA*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo. PUC/SP.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____ O universo das formas lógicas. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003.

WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua linguagem*: 2ª versão. 2ª ed. aument. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1984.